

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.018/16/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000243368-72
Impugnação: 40.010138045-11
Impugnante: Construtora Cowan S/A
IE: 062822962.00-23
Proc. S. Passivo: João Dácio de Souza Pereira Rolim/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - AERONAVE. Constatado importação do exterior de mercadoria (aeronave) sem o recolhimento do ICMS devido nos termos do art. 5º, § 1º, item 5 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, incidente na importação da aeronave descrita na Declaração de Importação-DI nº 10.1234371-7, desembaraçada em 21/07/10.

Mediante análise do Contrato de Arrendamento Operacional de Aeronave, celebrado em 14/05/10 entre Cowan Overseas S/A e Construtora Cowan S/A (Autuada), da Certidão de Inteiro Teor emitida pela ANAC e da documentação obtida após intimações da Fiscalização, especialmente de importação, constatou-se que o contrato de arrendamento foi celebrado para ocultar o verdadeiro contrato de compra e venda e o real adquirente do bem, caracterizando uma simulação com o intuito de suprimir o ICMS incidente nesta operação de importação.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Termo de Intimação (fls. 02/04); Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000010207-71 (fls. 05/07); Recibo de entrega de documentos de acordo com o solicitado no AIAF (fls. 08); Auto de Infração (fls. 09/11); Relatório Fiscal (fls. 13/20); Anexo 1 – Demonstrativo de Apuração do ICMS (fls. 21/22); Anexo 2 – Documentos que comprovam a irregularidade apurada (fls. 23/140); Anexo III – Legislação (fls. 141/158).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 161/181, e anexa documentos às fls. 182/199.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 203/227, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 230/253, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

A Egrégia 1ª Câmara de Julgamento, em sessão de 23/07/15 (fls. 257) defere a juntada dos documentos apresentados da Tribuna, anexados às fls. 258/303, e exara despacho interlocutório para que a Autuada anexe aos autos os documentos probatórios de quem efetivamente suportou o encargo financeiro da importação “sub exame”.

Em resposta ao despacho interlocutório, a Impugnante comparece às fls. 308/310, anexando os documentos de fls. 311/1.197.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.199/1.210 aduzindo que os novos documentos acostados aos autos pela Defesa não foram suficientes para elidir o feito fiscal.

A Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento, e opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento (fls. 1.214/1.224).

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A Impugnante entende que a Fiscalização buscou a desconsideração de um ato/negócio jurídico consubstanciado no “Contrato de Arrendamento de Aeronave”, desqualificando o contrato ao argumento de que houve, na verdade, compra e venda a prazo.

Afirma que tal procedimento desrespeitou a legislação processual que rege a matéria, em especial, o art. 83 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08

Reforça que os procedimentos elencados no referido dispositivo precedem o lançamento do crédito tributário, devendo-se dar conhecimento ao fiscalizado das conclusões da Fiscalização sob pena de se ferir a ampla defesa e o contraditório.

Conclui que a inobservância do procedimento estabelecido na legislação retromencionada acarreta a nulidade do lançamento, não sendo a autuação considerada válida e eficaz.

Entretanto, verifica-se que restou demonstrada e comprovada a simulação de forma que não há qualquer vício capaz de acarretar a nulidade do lançamento do crédito tributário em questão, pois, para formalização deste auto, foi observado o que

dispõe a legislação mineira sobre a matéria, mais especificamente, o parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

(Grifou-se).

Por sua vez, o § 7º do art. 83 e caput do art. 84, ambos do RPTA, preveem, com muita clareza, que o procedimento para desconsiderar ato ou negócio jurídico não se aplica aos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ensejando o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário:

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(...)

§ 4º - Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá:

(...)

§ 7º - O procedimento disposto no § 4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

(Grifou-se).

Art. 84. **A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.**

(...)

Art. 84-A. A eventual utilização do procedimento aplicável à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos nos casos de dolo, fraude ou simulação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - não implica nulidade do auto de infração;

II - não garante ao contribuinte o benefício previsto no § 5º do art. 83;

III - não afasta a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

(Grifou-se).

Assim, a legislação processual mineira está em perfeita sintonia com o Código Tributário Nacional (CTN) que dispõe que o lançamento é efetuado de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, conforme determina a norma ínsita no art. 149, inciso VII do CTN, transcrito a seguir:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Importante ressaltar que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos somente se aplica em relação a negócios jurídicos válidos. Os praticados com dolo, fraude ou simulação (evasão fiscal), em face de sua invalidade, não demandam atuação da Fiscalização para sua desconsideração, bastando o lançamento de ofício. Despiciendo desconsiderar aquilo que já é nulo

Por força do princípio da indisponibilidade do interesse público, são imperativas a vinculação e a obrigatoriedade da atividade administrativa do lançamento, consoante o art. 142 do CTN, sob pena de responsabilidade funcional:

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

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

Assim, verificada a ocorrência do fato gerador, cabe à Fiscalização determinar os elementos do citado art. 142 e, se for o caso, aplicar a penalidade cabível. Se de um lado o administrador público não pode dispor do bem público, por outro a autoridade administrativa competente, verificada a transgressão da norma, não pode se omitir de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Portanto, conforme será demonstrado na análise do mérito, como a Autuada simulou um contrato de arrendamento celebrado com a sua “off shore”, com sede no Uruguai, com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS, cumpre à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscalização efetuar o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário, para exigir o imposto devido, não havendo qualquer vício que possa acarretar sua nulidade.

A Impugnante alega nulidade insanável, também, por violação direta aos arts. 146 e 149 do CTN, uma vez que, quando do desembaraço aduaneiro, a Fiscalização teve acesso aos documentos que acompanhavam a mercadoria importada, inclusive a Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira - GLME, certificando-se de que a operação era regular, sendo, portanto, inadmissível revisitar um ato que ela própria validara ao cancelar a referida guia.

Afirma, ainda, que “nem a Fiscalização federal fez qualquer questionamento em relação à operação, e, por ter sido parametrizada para o canal amarelo de conferência aduaneira, a Administração Tributária já promoveu a sua atividade fiscalizatória do procedimento de importação”.

Assim, declara que, “pelo princípio da segurança jurídica e da não surpresa em matéria tributária, não é possível, neste momento, promover a mudança de critérios jurídicos anteriormente adotados para se atribuir a obrigação de recolhimento do imposto estadual indevido”.

Entretanto, razão não lhe assiste.

A legislação estadual que regula as operações de importação de mercadorias estabelece, no art.335, § 3º do Anexo IX do RICMS/02, que o visto na GLME não tem efeito homologatório, podendo a Fiscalização, comprovada qualquer irregularidade, exigir o imposto devido:

Art. 335. Ressalvadas as hipóteses de utilização de crédito acumulado para pagamento do imposto devido na importação, previstas no Anexo VIII, o ICMS incidente na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica será recolhido no momento do desembaraço aduaneiro:

(...)

§ 1º. Nas hipóteses abaixo relacionadas, em que não será exigido o pagamento do imposto por ocasião da liberação da mercadoria, o contribuinte comprovará a situação tributária utilizando-se da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS (GLME), que será visada pelo Fisco deste Estado:

(...)

§ 3º. O visto na GLME não tem efeito homologatório, podendo o Fisco, comprovada qualquer irregularidade, exigir o imposto devido com os acréscimos legais.

No presente caso, após análise dos documentos apresentados, constatou-se simulação da operação pela Autuada na tentativa de se esquivar do pagamento do ICMS devido. Assim, uma vez comprovada a irregularidade, a Fiscalização passou a exigir o imposto.

A própria Impugnante salienta que “... a revisão do lançamento somente é autorizada em situações em que a Fiscalização incorrer em erro de fato no lançamento, decorrente de atos ou omissões do contribuinte ou de terceiros, que levaram a erro a autoridade lançadora”.

E foi exatamente o que ocorreu neste caso, pois os elementos apresentados à época da importação induziram a Fiscalização a visar a GLME, considerando a operação como não sujeita ao ICMS. Mas, uma vez constatada a simulação e comprovada a irregularidade, conforme se verá na análise do mérito, correto o procedimento fiscal, bem como a exigência do imposto devido com os acréscimos legais.

Pelo o exposto, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS incidente na importação da aeronave descrita na Declaração de Importação-DI nº. 10.1234371-7 (fls. 87/94), desembaraçada em 21/07/10, em decorrência de simulação de Contrato de Arrendamento Operacional.

Exigências do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, observando-se o disposto no parágrafo único do art. 205 do mesmo diploma legal c/c o inciso VII do art. 149 do CTN.

O demonstrativo de apuração do ICMS está devidamente apresentado às fls. 22 dos autos (Anexo I do Auto de Infração).

Restou comprovado pelos documentos acostados aos autos, que a aeronave, em questão, foi adquirida pela Cowan Overseas S/A, uma sociedade anônima constituída sob as leis da República Oriental do Uruguai, com sede em Montevidéu, mediante nota de venda emitida pelo Bank of Utah, cuja inscrição na ANAC ocorreu em 03/08/10.

Em 14/05/10, houve a celebração de Contrato de Arrendamento Operacional da Aeronave (fls. 24/36) entre a Construtora Cowan S/A - CNPJ nº 68.528.017/0001-50 (arrendatária) e Cowan Overseas S/A (arrendadora), no prazo de 60 (sessenta) meses, com valor fixo de USD 435.000,00 (quatrocentos e trinta e cinco mil dólares americanos) por semestre.

Assim, a importação da aeronave foi realizada ao abrigo da não incidência do imposto, com fundamento no art. 5º, inciso XIII do RICMS/02 (fls. 94), tendo em vista a existência do referido Contrato de Arrendamento Operacional.

Entretanto, de acordo com a documentação acostada aos autos (Anexo II do Auto de Infração), verifica-se que esse contrato de arrendamento foi celebrado para ocultar o verdadeiro contrato de compra e venda e o real adquirente do bem, qual seja, Construtora Cowan S/A - CNPJ nº 68.528.017/0001-50 (Autuada), com o intuito de suprimir o ICMS incidente nessa operação de importação, ficando, assim, caracterizada a simulação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que a empresa Cowan Overseas S/A, que figura como compradora/arrendadora, é uma “off shore” pertencente ao mesmo grupo econômico e sob o comando integral da Autuada - Construtora Cowan S/A – arrendatária (fls. 53/54).

De acordo com o art. 2º da Lei Federal nº 6.099/74, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, c/c o art. 27, inciso VII da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central do Brasil, é vedado o arrendamento de bens contratados entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes:

Art. 2º - Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante.

Não bastasse, a própria Resolução nº 2.309/96 do Banco Central do Brasil, que disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, também veda a contratação de operações de arrendamento mercantil com pessoas jurídicas coligadas ou interdependentes, nos termos do art. 28:

Art. 28 - Às sociedades de arrendamento mercantil e às instituições financeiras citadas no art. 13 deste Regulamento é vedada a contratação de operações de arrendamento mercantil com:

I - pessoas físicas e jurídicas coligadas ou interdependentes;

No presente caso a vinculação entre as partes está comprovada pelos seguintes fatos:

- o Contrato de Arrendamento Operacional de Aeronave foi assinado pelo Sr. Saulo Wanderley, representando a arrendadora Cowan Overseas S/A, e pelo Sr. Bruno Wanderley, representando a arrendatária Construtora Cowan S/A (fls. 34);

- as Atas de Assembleia Geral Extraordinária da Construtora Cowan S/A, realizadas em 30/12/08 e 30/07/14, de reeleição da Diretoria (fls. 37/41), foram assinadas pelo seu Diretor Presidente reeleito, Sr. Saulo Wanderley;

- registro notarial da República Oriental Del Uruguay do Ato Constitutivo da Cowan Overseas S/A e das Atas de Assembleia Geral Extraordinária de 09/10/06, 08/03/07 e 10/08/07 (fls. 66/69), assinadas pelo Presidente da Construtora Cowan S/A, Sr. Saulo Wanderley;

- Consulta dos Dados Cadastrais do Contribuinte, extraída do SIARE (fls. 79/83)

- consta, ainda, nas notas explicativas às Demonstrações Contábeis da Construtora Cowan S/A, CNPJ nº 68.528.017/0001-50 (fls. 53/54), o seguinte: “(*) A Companhia exercendo o seu papel de “holding”, compartilha a sua estrutura administrativa com as demais empresas controladas nas quais participa diretamente da administração. Estas empresas são: Cowan Petróleo e Gás S.A., Cowan

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Investimentos em Infraestrutura Ltda., Mineração Ana da Cruz S.A., Wanair Manutenção de Aeronaves Ltda., e Cowan Overseas S.A.”

A Impugnante, ao violar o disposto no art. 2º da Lei nº 6.099/74, sujeita-se às sanções previstas no § 1º do art. 11 da mesma lei que dispõe:

Art 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º - **A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda a prestação.**

(Grifou-se).

Assim, no caso em questão, estando a vinculação entre as empresas devidamente comprovada nos autos, considera-se a operação de importação objeto deste Auto de Infração, como operação de compra e venda, sendo que a Autuada é a adquirente de fato da aeronave e promoveu a entrada do bem em território nacional, conforme consta na Declaração de Importação de nº 10/1234371-7, desembaraçada em 21/07/10.

Observa-se, ainda, em análise das Cláusulas VII, VIII e IX do Contrato de Arrendamento Operacional (fls. 28/30), que a arrendadora transfere todos os riscos de perda da propriedade para a arrendatária, em clara demonstração de que essa é a real proprietária, reforçando assim a simulação:

CLÁUSULA VII – RISCOS DE PERDA – SEGURO

A ARRENDATÁRIA, a começar do Certificado de Aceitação, ao longo, da duração e de qualquer prorrogação da mesma e até re-entrega da AERONAVE à ARRENDADORA, deverá arcar com todo o risco de perda da AERONAVE e de todas as partes da mesma (inclusive todos os sobressalentes, substituições e adições) de qualquer espécie ou natureza não importando de que maneira for ocasionado e proveniente de todas as origens ou causas.

A ARRENDATÁRIA ademais deverá arcar com todo o risco de qualquer espécie ou natureza oriundo da posse, uso, operação da aeronave, sob o presente Arrendamento ou qualquer de suas disposições, não importando de que maneira foi ocasionado o proveniente de todas as origens ou causas. Para o fomento do acima mencionado, a arrendatária assumiu nas disposições indenizatórias estabelecidas na CLÁUSULA VIII do presente Arrendamento.

(...)

Todo seguro que a ARRENDATÁRIA deverá ter contratado e manter em conformidade com a lei deverá incluir a ARRENDADORA, seus sucessores e

cessionários, ou com companhias relacionadas ou afiliadas com a ARRENDADORA, como possa ser o caso, como seguradores adicionais, por nem a ARRENDADORA, seu sucessor nem seus cessionários deverão ser responsáveis por quaisquer prêmios a esse respeito.

Caso a ARRENDATÁRIA deixe de pagar ou se negue a pagar prêmios sobre seguros como acima dispostos, ARRENDADORA, pode, porém não será obrigada, pagar os mesmos, e qualquer valor pago deverá ser cobrado da ARRENDATÁRIA, como Aluguel Adicional.

CLÁUSULA VIII – INDENIZAÇÃO

(...)

Fica ainda a ARRENDATÁRIA obrigada por quaisquer perdas ou danos a propriedade inclusive a AERONAVE, ou a perda do uso de qualquer dessas propriedades que possa resultar do uso ou operação da AERONAVE, durante a duração do presente contrato até a devolução da AERONAVE à ARRENDADORA.

CLÁUSULA IX – PERDA OU DANDO À AERONAVE

ARRENDATÁRIA deverá pagar à ARRENDADORA a quantia em reais correspondente a US\$ 14,500,000,00 (quatorze milhões e quinhentos mil dólares americanos), pela cotação do PTBACEN do dia do recebimento da notificação da ARRENDADORA, como indenização pela AERONAVE (“Quantia de Indenização”), excluindo quaisquer valores monetários recebidos em conexão de qualquer seguro feito, e desde que não haja inadimplência em relação ao pagamento de valores monetários por parte da ARRENDATÁRIA naquela ocasião.

(...)

A comprovação da simulação do negócio jurídico é, pois, confirmada pelas cláusulas do próprio contrato de arrendamento.

A arrendatária, além de arcar com todo risco de perda da aeronave até a re-entrega, deverá pagar USD 14.500.000,00 (quatorze milhões e quinhentos mil dólares americanos) em caso de destruição do bem, a título de indenização. Ora, se a aeronave está segurada e deve ser restituída, torna-se inteiramente desproporcional a cláusula penal que estipula o pagamento desse valor em caso de sinistro, que equivale ao de aquisição da aeronave.

As duas sociedades fazem parte do mesmo grupo econômico, sujeitas à mesma administração. Verifica-se que as condições do contrato de arrendamento, celebrado entre as empresas coligadas e interdependentes em questão, são mais favoráveis que aquelas que são comuns aos contratos de arrendamento. Certamente, se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fosse celebrado o contrato de arrendamento com uma instituição financeira, as cláusulas seriam bem mais rigorosas. Aliás, o valor do arrendamento equivale ao valor do bem, o que foge à lógica do razoável.

A introdução e intermediação da empresa “off shore” no exterior tem o escopo de dar um novo arranjo jurídico à compra e venda, com o único objetivo de deslocar a transferência da propriedade para local não alcançável pela lei nacional.

Salienta-se que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em reexame de matéria semelhante, na ação de execução fiscal, para exigência de ICMS na importação de aeronave, na modalidade de arrendamento mercantil internacional, que envolve sociedade “off shore” do grupo econômico da arrendatária, decidiu pela incidência do ICMS sobre a operação, por entender que houve simulação de contrato de arrendamento mercantil. Vide decisão a seguir:

NÚMERO DO 1.0702.06.306946-3/001 NÚMERAÇÃO
3069463-

RELATOR: DES.(A) CAETANO LEVI LOPES

RELATOR DO ACORDÃO: DES.(A) CAETANO LEVI LOPES

DATA DO JULGAMENTO: 18/08/2009

DATA DA PUBLICAÇÃO: 16/09/2009

EMENTA: REMESSA OFICIAL E APELAÇÕES CÍVEIS VOLUNTÁRIAS. EMBARGOS DO DEVEDOR. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. AERONAVE. ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. OPÇÃO DE COMPRA FEITA POR SOCIEDADE "OFF SHORE" DO GRUPO ECONÔMICO DA ARRENDATÁRIA. IMPORTAÇÃO INDIRETA. LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 2003. ICMS. INCIDÊNCIA. SENTENÇA QUE ACOLHEU OS EMBARGOS DO DEVEDOR REFORMADA NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADOS OS DOIS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

1. O FATO GERADOR DO ICMS EXIGE, ALÉM DA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, QUE HAJA TRANSFERÊNCIA DE SUA PROPRIEDADE. 2. O ART. 1º, § 2º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 2003, E ITEM 15.09 DA LISTA ANEXA, PREVÊ EXPRESSAMENTE A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE QUAISQUER BENS IMPORTADOS ATRAVÉS DE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 3. TODAVIA, CELEBRADO CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL POR SOCIEDADE EMPRESÁRIA BRASILEIRA E EXISTINDO OPÇÃO DE COMPRA EM FAVOR DE SOCIEDADE "OFF SHORE" DO GRUPO ECONÔMICO DA ARRENDATÁRIA, RESTA CARACTERIZADA A IMPORTAÇÃO INDIRETA. ASSIM, O ICMS INCIDE SOBRE A OPERAÇÃO. 4. REMESSA OFICIAL E APELAÇÕES CÍVEIS VOLUNTÁRIAS CONHECIDAS. 5. SENTENÇA QUE ACOLHEU OS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMBARGOS DO DEVEDOR REFORMADA NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº
1.0702.06.306946-3/001

- COMARCA DE UBERLÂNDIA - REMETENTE: JD 2 V FAZ PUBL

AUTARQUIAS COMARCA UBERLÂNDIA - 1º
APELANTE(S): MARTINS COM SERV DISTRIBUIÇÃO S/A -
2º APELANTE(S): ESTADO MINAS GERAIS -
APELADO(A)(S): MARTINS COM SERV DISTRIBUIÇÃO S/A, ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. CAETANO LEVI LOPES

ACÓRDÃO

VISTOS ETC., ACORDA, EM TURMA, A 2ª CÂMARA CÍVEL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCORPORANDO NESTE O RELATÓRIO DE FLS., NA CONFORMIDADE DA ATA DOS JULGAMENTOS E DAS NOTAS TAQUIGRÁFICAS, À UNANIMIDADE DE VOTOS, EM REEXAME NECESSÁRIO, REFORMAR A SENTENÇA, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

BELO HORIZONTE, 18 DE AGOSTO DE 2009.

DES. CAETANO LEVI LOPES - RELATOR

(...)

TODAVIA, EXISTEM CIRCUNSTÂNCIAS IMPORTANTÍSSIMAS QUE DESAFIAM ANÁLISE. VERIFICO QUE O CONTRATO AJUSTADO ENTRE AS PARTES FOI PRORROGADO PARA OITENTA E QUATRO MESES CONFORME SE VÊ NO DOCUMENTO DE FF. 26/31, ESPECIFICAMENTE A ALÍNEA 'D' DE F. 29 E NÃO HÁ OPÇÃO PARA AQUISIÇÃO DO BEM AO FINAL DA OBRIGAÇÃO CUMPRIDA, OU SEJA, NÃO HÁ QUALQUER CLÁUSULA OU DISPOSIÇÃO DE TRANSMISSÃO DA AERONAVE PARA A PRIMEIRA RECORRENTE VOLUNTÁRIA AO FINAL DO PRAZO DE ARRENDAMENTO.

ENTRETANTO, CONSTA DA PRIMEIRA ALTERAÇÃO CONTRATUAL DE FF. 38/40 QUE MARTINS OVERSEAS LIMITED, UMA SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE NEGÓCIOS INTERNACIONAIS CONSTITUÍDA SOB AS LEIS DAS ILHAS VIRGENS BRITÂNICAS, PASSOU A INTEGRAR A RELAÇÃO JURÍDICA MATERIAL CONTRATUAL COMO AVALISTA.

FORAM ELEITAS AS LEIS DO ESTADO DE NOVA YORK, ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, PARA REGÊNCIA DO CONTRATO ALTERADO. A CLÁUSULA PRIMEIRA DA ALTERAÇÃO CONTÉM OPÇÃO DE COMPRA EM FAVOR DA INTERVENIENTE:

CLÁUSULA 1. A ALTERAÇÃO. A AVALISTA, COMO DEVEDORA PRIMÁRIA E NÃO COMO MERA FIADORA, PELO PRESENTE INSTRUMENTO, CONCORDA COM OS TERMOS DA ALTERAÇÃO AO ARRENDAMENTO MERCANTIL E CONCORDA QUE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES SOB GARANTIA NÃO SERÃO AFETADAS PELA ALTERAÇÃO AO ARRENDAMENTO MERCANTIL (INCLUINDO, SEM LIMITAÇÃO, SUA OBRIGAÇÃO DE PAGAR AO ARRENDADOR O PREÇO DE COMPRA NO VALOR DE US\$908.850,00 (NOVECENTOS E OITO MIL OITOCENTOS E CINQUENTA DÓLARES AMERICANOS) (O "PREÇO DE COMPRA") E DEVERÁ PERMANECER EM PLENA VIGÊNCIA E EFEITO ATÉ O PAGAMENTO INTEGRAL DE TODAS AS OBRIGAÇÕES, O PAGAMENTO DO PREÇO DE COMPRA E A COMPRA DA AERONAVE PELA AVALISTA.

FIRMOU A ALTERAÇÃO, PELA AVALISTA, ALAIR MARTINS DO NASCIMENTO, A MESMA PESSOA QUE ASSINOU O CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DE FF. 41/72 PELA ARRENDATÁRIA. ALIÁS, AS DUAS ASSINATURAS DO MESMO PUNHO SÃO EVIDENTES NA PEÇA DE FF. 98/102 (ADITAMENTO AO CONTRATO): A PRIMEIRA ASSINATURA FOI LANÇADA COMO REPRESENTANTE DA PRIMEIRA APELANTE VOLUNTÁRIA E A SEGUNDA, COMO AVALISTA.

PORTANTO, A AVALISTA NÃO PASSA DE EMPRESA OFF SHORE.

O REFERIDO TIPO DE EMPRESA É CRIADO NOS DENOMINADOS PARAÍSOIS FISCAIS PARA EVITAR OU MINIMIZAR A CARGA TRIBUTÁRIA.

SÉRGIO POLOK, ESCLARECE COM DETALHES, NO ARTIGO DENOMINADO QUERE ECONOMIZAR TRIBUTOS? COMPANHIA S OFF-SHORE

([HTTP://WWW.PORTALTRIBUTARIO.COM.BR/OFFSHORE.HTM](http://www.portaltributario.com.br/offshore.htm), CONSULTA FEITA EM 16.04.2009):

QUANTO MAIOR A CARGA FISCAL EXISTENTE EM CERTOS PAÍSES, MAIOR É O INTERESSE DE EMPRESAS E PESSOAS FÍSICAS EM FAZER INVESTIMENTOS NO EXTERIOR, ATRAÍDOS POR INÚMEROS FATORES, TAIS COMO: MOEDAS FORTES, ESTABILIDADE ECONÔMICA E POLÍTICA, ISENÇÕES FISCAIS OU IMPOSTOS REDUZIDOS SOBRE OS RENDIMENTOS, SEGURANÇA, SIGILO E PRIVACIDADE NOS NEGÓCIOS, LIBERDADE DE CÂMBIO, ECONOMIA DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS E EVENTUAL ACESSO A DETERMINADOS TIPOS DE FINANCIAMENTO INTERNACIONAL, A JUROS BAIXOS. ESSAS ZONAS PRIVILEGIADAS EXISTEM EM VÁRIAS PARTES DO GLOBO E ALGUNS ENTUSIASTAS CHEGAM A FALAR DELAS COMO "TAX HAVENS" OU "PARAÍSOIS FISCAIS". E, PARA AS SOCIEDADES COMERCIAIS CONSTITUÍDAS NESSAS "ZONAS LIVRES" CONVENCIONOU-SE DAR O NOME INGLÊS DE "OFFSHORE COMPANIES". OFFSHORE SE APLICA À SOCIEDADE QUE ESTÁ FORA DAS FRONTEIRAS DE UM PAÍS. EM LINGUAGEM MAIS DIRETA, CLÁUDIO SINOÉ ARDENGHY DOS SANTOS, NO ARTIGO OFF SHORE - UMA POSSÍVEL TÉCNICA DE FRAUDE (CONSULTA FEITA EM 28.04.2009 NO SÍTIO [HTTP:// WWW.](http://www)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BUSCALEGIS. UFSC. BR/ REVISTAS/ INDEX. PHP/BUSCALEIGS/ ARTICLE/ WIEWFILE/ 29053/ 286) ANOTA:

AS OPERAÇÕES DE OFF SHORE POSSIBILITAM A EVASÃO DE DIVISAS E A LAVAGEM DE DINHEIRO NAS PRAÇAS FINANCEIRAS INTERNACIONAIS.

(...) HÁ DUAS MODALIDADES DE TRANSMISSÃO SIMULADA DE CAPITAIS E BENS: 1) POR EMPRÉSTIMO À S. A. F. I. OU 2) PAGAMENTO DE 'PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS'.

ENFIM, A EMPRESA OFF SHORE É A LONGA MANUS DA PESSOA JURÍDICA NACIONAL.

A PROVA DOCUMENTAL ANALISADA NÃO DEIXA DÚVIDA QUANTO TER A PRIMEIRA RECORRENTE VOLUNTÁRIA, ATRAVÉS DA SUA OFF SHORE, SIMULADO ARRENDAMENTO MERCANTIL QUANDO, EM VERDADE, ADQUIRIU A AERONAVE E PROMOVEU A ENTRADA DO BEM EM TERRITÓRIO NACIONAL TENTANDO NÃO PAGAR O TRIBUTOS ESTADUAL DEVIDO.

INSISTA-SE QUE A OPÇÃO DE COMPRA FEITA PELA OFF SHORE DEIXA CLARA A SIMULAÇÃO.

LOGO, A SENTENÇA É MESMO INSUSTENTÁVEL.

COM ESTES FUNDAMENTOS, EM REEXAME NECESSÁRIO, REFORMO A SENTENÇA E JULGO IMPROCEDENTES OS EMBARGOS DO DEVEDOR. CONDENO A PRIMEIRA APELANTE VOLUNTÁRIA NO PAGAMENTO DAS CUSTAS E DESPESAS PROCESSUAIS, INCLUSIVE AS RECURSAIS, BEM COMO HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E MANTENHO O VALOR ARBITRADO NA SENTENÇA. RESTA PREJUDICADA A SEGUNDA APELAÇÃO VOLUNTÁRIA.

Observa-se, nesse caso semelhante, que a Martins Overseas Limited é uma sociedade empresária de negócios internacionais, constituída sob as leis das Ilhas Virgens Britânicas, e integra a relação jurídica material contratual como avalista.

Assim, no mesmo sentido da referida decisão, no presente caso também não há dúvida de que a Construtora Cowan S/A, por intermédio de sua “off shore”, simulou contrato de arrendamento mercantil, quando, em verdade, adquiriu a aeronave e promoveu a entrada do bem em território nacional, na intenção de não pagar o tributo estadual devido.

A situação em comento é mais gravosa ainda, pois a Cowan Overseas S/A, “suposta arrendadora”, integra a relação jurídica contratual atuando diretamente em nome da empresa brasileira.

Pelo exposto, vale reproduzir aqui o resumo elaborado pela Fiscalização em sua manifestação:

- as duas sociedades fazem parte do mesmo grupo econômico;
- a compra da aeronave por uma empresa “off shore”, sediada no exterior, para em seguida alugar à outra empresa brasileira (a holding), trata-se de uma ficção,

um disfarce, visto que o contrato de arrendamento está sendo utilizado como instrumento de simulação;

- o destino final da aeronave sempre foi para o estabelecimento da arrendatária;
- a importação também foi feita pela arrendatária;
- o contrato de arrendamento é completamente atípico, com cláusulas que invertem o direito de propriedade do bem;
- variadas cláusulas no contrato de arrendamento demonstram a finalidade de se esconder a verdadeira operação;
- a Lei Federal 6.099/74, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, em seu art. 2º, c/c o art. 27, inciso VII da Resolução 2.309/96, do Banco Central do Brasil, veda o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, cujo objetivo primordial é o de coibir fraude e simulação.

Portanto, reiterando, o contrato de arrendamento operacional citado é uma mera simulação com o intuito de suprimir o ICMS incidente nessa operação de importação.

Relativamente à não incidência da exação em tela sobre operações caracterizadas como sendo de arrendamento operacional, alega a Impugnante a impossibilidade de exigência do ICMS sem a respectiva circulação econômica.

Aduz, também, que, mesmo diante da alteração introduzida pela EC nº 33/01, a circulação econômica é – e continua sendo – pressuposto da incidência do ICMS, notadamente diante da redação do art. 155, inciso II da Constituição Federal/88, ao fazer expressa remissão à ideia de “circulação”, o que faz concluir que o fato gerador do imposto estará sempre voltado à operação relativa à transferência da titularidade do domínio.

De fato, na típica e fática importação de bens adquiridos mediante Contrato de Arrendamento Operacional, não há que se falar em transferência de titularidade do domínio, não ocorrendo, então, o fato gerador de ICMS.

Todavia, de acordo com o relatado e todo o material acostado aos autos, constatou-se que a Autuada celebrou o Contrato de Arrendamento para encobrir a verdadeira operação de compra e venda (contrato realidade), ocorrendo, então, o fato gerador de ICMS.

A Impugnante afirma que é inaplicável o disposto na Lei nº 6.099/74 para o fim de desqualificar o arrendamento e torná-lo como compra e venda à prestação, ao argumento de que a referida lei, como se extrai do próprio preâmbulo dela, “*dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil*”.

Assevera que, no caso em questão, não se trata de arrendamento mercantil, mas sim, de arrendamento operacional, conforme se extrai do contrato, e, assim, devem ser afastadas as invocadas vedações previstas no art. 2º da Lei nº 6.099/74, ou mesmo da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central do Brasil, e que devem ser repudiados os

supostos impedimentos quanto à impossibilidade de tal operação vir a ser contratada entre pessoas coligadas ou interdependentes.

A Fiscalização, entretanto, esclarece muito bem essa questão, informando que o arrendamento mercantil está disposto no preâmbulo da Lei nº 6.099/74 de forma ampla (gênero), alcançando, assim, todos os tipos (espécies) de arrendamento mercantil.

A Resolução nº 2.309 do Banco Central do Brasil, no Capítulo III, arts. 5º e 6º, dispõe sobre as modalidades de arrendamento mercantil, que são: financeiro e operacional.

O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 6.099/74 considera, para efeitos dessa lei, que arrendamento mercantil é o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

A definição das várias modalidades de arrendamento mercantil, também denominado “leasing”, pode ser buscada na doutrina. Fran Martins, em sua obra Contratos e Obrigações Comerciais, e Arnaldo Rizzardo, em Leasing – Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro, assim definem as variações do arrendamento mercantil:

A) O arrendamento mercantil financeiro, ou financial leasing: “é aquele em que uma empresa se dedica habitual e profissionalmente a adquirir bens produzidos por outro para arrendá-los, mediante uma retribuição estabelecida, a uma empresa que deles necessite”. (Martins, op. Cit 453)

B) O arrendamento mercantil operacional ou operational leasing: “aquele em que uma empresa, proprietária de certos bens, os dá em arrendamento à pessoa, mediante o pagamento de prestações determinadas, incumbindo-se, entretanto, o proprietário dos bens a prestar assistência técnica ao arrendatário durante o período do arrendamento”. (Martins, op. Cit 455)

C) O retroarrendamento ou arrendamento de retorno ou *lease-back*, consiste no fato de serem as operações de arrendamento contratadas com o próprio vendedor dos bens. Esclarecendo: uma empresa possui um bem, vende-o à uma instituição financeira e em seguida o toma em arrendamento, melhorando assim, sua situação pelo recebimento do valor do bem, mas ficando a pagar o arrendamento do mesmo. (...) Também essas operações de lease-back, privativas das instituições financeiras, terão invariavelmente, como preço para opção de compra pela empresa arrendatária, um valor igual ao valor contábil residual do bem. (Martins, op. Cit 464)

D) O *leasing* impróprio ou *self leasing*: também conhecido como *leasing* consigo mesmo, ou formado entre empresas integrantes do mesmo grupo financeiro. Mantém-se no âmbito das empresas coligadas. (Rizzardo Op.Cit 45)

Esse último tipo contratual é também considerado variação do *leasing* financeiro, e está excluído expressamente pelo art. 2º da Lei nº 6.099/74.

Segundo citação na Obra de Rizzardo, ele se divide em dois tipos: o *self leasing* por vinculação e o *manufacture leasing*.

O *self leasing* por vinculação é a modalidade de arrendamento mercantil em que na pessoa do arrendatário e do arrendador encontram-se vinculadas, como na situação em comento. Na segunda, é o próprio fabricante que assume o papel de financiador.

Importante lembrar que são vinculadas as pessoas, jurídicas ou físicas, coligadas ou interdependentes, direta e indiretamente, nos termos do art. 27 da Resolução nº 2.309 do Banco Central, como é o caso em discussão, que se encontra enquadrado no inciso VII do citado artigo.

Dessa forma, a autuação em comento se enquadra perfeitamente nos dispositivos legais e regulamentares citados, estando o contrato de arrendamento operacional, celebrado entre a Construtora Cowan S/A (Autuada) e a sua “off shore”, sediada no Uruguai, excluído dos benefícios da Lei Federal nº 6.099/74 e da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central do Brasil.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça-STJ entende que a descaracterização do contrato de *leasing* só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, como nos arts. 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23 da Lei nº 6.099/74, o que coaduna perfeitamente com o presente trabalho:

RECURSO ESPECIAL Nº 310.368 -RS (2001/0030319-6)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : DOLIZETE FÁTIMA MICHELIN E OUTROS

RECORRIDO : VICTOR RAZZERA E COMPANHIA LTDA

ADVOGADO : WALTER BITTELBRUNN

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. INEXISTÊNCIA. "LEASING". IMPOSTO DE RENDA. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO EM COMPRA E VENDA. INOCORRÊNCIA.

(...)

2. O CONTRATO DE *LEASING*, EM NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO, É UM NEGÓCIO JURÍDICO COMPLEXO DEFINIDO, NO ART. 1º, DA LEI Nº 6.099, DE 12/09/1974, COM AS ALTERAÇÕES

INTRODUZIDAS PELA LEI Nº 7.132, DE 26/10/1983, COMO UM "NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS, NA QUALIDADE DE ARRENDADORA, E PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, NA QUALIDADE DE ARRENDATÁRIA E QUE TENHA POR OBJETO O ARRENDAMENTO DE BENS ADQUIRIDOS PELA ARRENDADORA SEGUNDO ESPECIFICAÇÕES DA ARRENDATÁRIA PARA USO PRÓPRIO DESTA".

3. POR TAIS CARACTERÍSTICAS, O REFERIDO CONTRATO SÓ SE TRANSMUDA EM FORMA DISSIMULADA DE COMPRA E VENDA QUANDO, EXPRESSAMENTE, OCORRER VIOLAÇÃO DA PRÓPRIA LEI E DA REGULAMENTAÇÃO QUE O REGE.

(...)

7. A DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE *LEASING* SÓ PODE OCORRER QUANDO FIQUE DEVIDAMENTE EVIDENCIADA UMA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS EM LEI, NO CASO, AS ELENCADAS NOS ARTS. 20, 90, 11, § 10, 14 E 23, DA LEI Nº 6.099/74. FORA DESSE ALCANCE LEGISLATIVO, IMPOSSÍVEL AO FISCO TRATAR O CONTRATO DE *LEASING*, POR SIMPLES ENTENDIMENTO DE NATUREZA CONTÁBIL, COMO SENDO DE COMPRA E VENDA.

(...)

Cumpre reproduzir o destaque da Fiscalização de que “a principal utilidade e razão para vedação legal dessa modalidade de arrendamento mercantil é a possibilidade de se contornar limites legais para imobilização de capital e evitar o pagamento de tributos, como no presente caso, em que a Impugnante utilizando-se desse artifício deixou de recolher o ICMS devido incidente da importação da aeronave objeto desta autuação fiscal”.

No tocante à afirmação da Autuada de que não há impedimento legal para que a Construtora Cowan celebre contrato de locação de aeronave com a Cowan Overseas, tal assertiva seria correta se o contrato, de fato, referisse à locação (no presente caso, refere-se a arrendamento mercantil operacional) e se fosse válido, ou seja, se não se tratasse de uma simulação. Destaca-se que é improvável a existência de contratos de aluguel nas cláusulas e nos valores previstos no contrato em análise. Ora, não se faz contrato de locação com valor total equivalente ao valor do bem.

Importante ressaltar que a simulação está disciplinada no art. 167 do Código Civil de 2002 como uma das hipóteses de invalidade do negócio jurídico, sendo considerado caso de nulidade do negócio:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º- Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º - Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

O doutrinador Marcus Abraham, em sua obra – O Planejamento Tributário e o Direito Privado – São Paulo, Quartier Latin, 2007, explica a simulação da seguinte forma:

Entende-se por simulação (do latim *simulare* – imitar, fingir ou disfarçar), a prática de um ato volitivo, cujo objetivo é produzir efeitos diferentes do que externamente se apresenta, para encobrir o que realmente se pretende fazer. Há algo oculto que se quer realizar e há algo ostensivo que não se quer, mas este último serve de “disfarce” para o intento desejado. Encontra-se na sua essência o seu objetivo final: enganar terceiros. O ato simulado é o que se apresenta perante terceiros, enquanto o dissimulado, é o verdadeiro ato que se pretendia realizar, mas está oculto sob o manto da simulação. Nas palavras de Jean Baudrillard “Dissimular é fingir não ter o que se tem. Simular é fingir ter o que não se tem”. (ABRAHAM, 2007, p.220).

Quanto às jurisprudências recentes, citadas pela Impugnante, sobre a não incidência do ICMS em contratos de arrendamento mercantil/leasing, realmente, o Supremo Tribunal Federal afastou a incidência do ICMS nas operações de importação embasadas em contrato de arrendamento, por não implicar em transferência da titularidade do bem.

Todavia, considerando que o contrato de arrendamento operacional celebrado entre a Construtora Cowan S/A e Cowan Overseas é simulado, servindo apenas como “disfarce” para encobrir o real adquirente do bem na operação de compra, ou seja, na transferência de titularidade, há que se exigir o ICMS incidente na importação da aeronave.

Cumpra reiterar que esse procedimento fiscal encontra-se em consonância com a decisão judiciária, Processo nº 1.0702.06.306946-3/001 – TJMG, reproduzida, em partes, anteriormente.

Registra-se que não há como acatar o argumento da Impugnante de que, não havendo opção de compra no referido contrato de arrendamento, haveria de se entender pela perfeita subsunção da hipótese à norma inserta no art. 3º, inciso VIII da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que o contrato de arrendamento foi simulado para justamente ocultar a compra e o real adquirente da aeronave.

No tocante à citação da Defesa de que o art. 565 do Código Civil não estabelece nenhuma restrição em relação ao locador e ao locatário, apenas exige que as partes possuam capacidade jurídica para firmarem o referido contrato, verifica-se que

novamente é desnecessário discutir a questão, pois não se trata de locação, conforme amplamente demonstrado, e sim de uma simulação de contrato de arrendamento.

Importante ressaltar, ainda, que a Impugnante se contradiz ao afirmar que se trata de contrato de locação, sujeito às disposições do Código Civil, uma vez que o registra no Banco Central do Brasil, na condição de arrendamento mercantil, conforme TA nº 5/00000/43953 citado às fls. 98/100 dos autos.

A Lei Federal nº 6.099/74, que normatiza o arrendamento mercantil no Brasil, dispõe, em seu art. 16, que os contratos de arrendamento mercantil celebrado com entidades domiciliadas no exterior serão submetidos a registro no Banco Central do Brasil. Veja que, nesse caso, a Autuada cumpriu as regras do arrendamento e não da locação pura e simples.

Registra-se que não é verdadeira a argumentação da Impugnante de tratar-se de regime de admissão temporária de bens para utilização econômica no Território Nacional, nos termos do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 285/03, conforme deferido e reconhecido pela Receita Federal, não podendo a Fiscalização Estadual desprezar pura e simplesmente o arrendamento firmado.

A Instrução Normativa SRF nº 285/03, que dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária, prescreve em seu art. 3º:

Art. 3º - A entrada no território aduaneiro de bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, de que tratam o art. 17 da Lei 6.099, de 12 de setembro de 1974, e o inciso III do art. 1º da Lei 7.132, de 26 de outubro de 1983, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata esta Instrução Normativa, e sujeita-se às normas gerais que regem o regime comum de importação.

(...)

Nesse sentido é inaplicável o art. 6º da referida instrução normativa, sujeitando-se a Autuada às normas gerais que regem o regime comum de importação.

Ademais, a aeronave foi adquirida para uso próprio e não para ser empregada na prestação de serviços a terceiros ou na produção de outros bens destinados à venda, não sendo, assim, considerado de utilização econômica, nos termos da referida instrução normativa.

Constata-se às fls. 92/93, no Extrato da Solicitação de Retificação da Declaração de Importação nº 10/1234371-7, que a Impugnante recolheu o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) proporcional no valor de R\$ 1.553.298,00 (um milhão e quinhentos e cinquenta e três mil e duzentos noventa e oito reais).

Entretanto, esse procedimento não elide a acusação fiscal de que a Autuada simulou um contrato de arrendamento mercantil, celebrado apenas para ocultar a operação de compra, sendo que o IPI é devido integralmente, assim como é devido o ICMS na importação da aeronave.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra, ainda, ressaltar que o deferimento do requerimento de admissão temporária pela Receita Federal não é homologatório, podendo ser revisto, dentro do prazo decadencial, assim como o faz a Receita Estadual nesta autuação fiscal.

Também não merece guarida a alegação da Defesa de que os pagamentos periódicos e regulares são provas juntadas aos autos que justificam a contrapartida do arrendamento (ou locação) da referida aeronave, sendo válido o contrato, sob o aspecto fático e jurídico.

Como o contrato de arrendamento mercantil operacional celebrado entre a Construtora Cowan S/A e Cowan Overseas refere-se a uma simulação, poder-se-ia entender que as remessas de valores do grupo aqui no Brasil para a controlada no exterior, mediante Contratos de Câmbio, constante de fls. 98/120, ou seja, as remessas de divisas para pagamento das parcelas do arrendamento seriam uma maneira de recompor o caixa da controlada no exterior, sob forma de “aparente legalidade”.

Porque, tendo sido a aeronave em questão adquirida por força da nota de venda (“bill of sale”) emitida pelo Bank of Utah à Cowan Overseas, “off shore” da Construtora Cowan S/A, os custos de aquisição foram suportados pelo próprio grupo econômico.

Para corroborar a comprovação da relação de interdependência econômica entre as empresas, arrendadora e arrendatária, cumpre reproduzir aqui o recorte, apresentado pela Fiscalização em sua manifestação fiscal, dos lançamentos contábeis extraídos da Escrituração Contábil Digital-ECD da Construtora Cowan S/A, que foram transmitidos à Receita Federal:

DATA DO LANÇAMENTO	NÚMERO DO LANÇAMENTO	ANALÍTICO	DESCRIÇÃO DA CONTA ANALÍTICA	CUSTO_DESP	DESCRIÇÃO DO CUSTO	VALOR CONTÁBIL	D ou C	NÚMERO DE ARQUIVO	HISTÓRICO
19/01/2010	2418N	1.1.1.01.02.024	HSBC - C/C - 53 - PAMPULHA	01.32.05.99	OUTROS	432.500,00	C	00183001	PG. EMPRÉSTIMO DECORRENTE CONTRATO DE MÚTUO 00183001 DE 09574 - COWAN OVERSEAS S/A APORTE DE CAPITAL PARA COWAN OVERSEAS S/A - CONTR. CAMBIO 10/000514
19/01/2010	2418N	1.3.1.01.01.017	COWAN OVERSEAS S.A. - AFAC	01.98.01.99	OUTROS	432.500,00	D	00183001	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - COWAN OVERSEAS S/A
29/01/2010	1850N	1.1.1.01.02.003	BRADESCO - AG. 3484-3 - C/C 9300-9	01.32.05.99	OUTROS	27.900.000,00	C	00196301	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - COWAN OVERSEAS S/A - IMPORTÂNCIA ORIUNDA DA OPERAÇÃO 4131 (AVIÃO) DE 29/01/2010 - BANCO BRADESCO S/A -
29/01/2010	1850N	1.3.1.01.01.017	COWAN OVERSEAS S.A. - AFAC	01.98.01.99	OUTROS	27.900.000,00	D	00196301	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - COWAN OVERSEAS S/A OPERAÇÃO 4131 DE 29/01/2010 - BANCO BRADESCO S/A - USD15,000,000.00 X R\$1,86
31/05/2010	1751N	1.3.1.01.01.017	COWAN OVERSEAS S.A. - AFAC	01.98.01.99	OUTROS	909.000,00	D	00271201	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - COWAN OVERSEAS S/A
31/12/2010	15574N	1.3.1.01.01.017	COWAN OVERSEAS S.A. - AFAC	01.01.99	OUTRAS ENTRADAS	45.650.431,51	C		INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL NA COWAN OVERSEAS UTILIZANDO SALDO DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.
31/12/2010	15574N	1.3.1.01.01.013	COWAN OVERSEAS S/A.	01.01.99	OUTRAS ENTRADAS	45.650.431,51	D		INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL NA COWAN OVERSEAS UTILIZANDO SALDO DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.

Verifica-se, nos lançamentos contábeis, que a arrendatária Construtora Cowan S/A é a responsável financeira pela integralização do capital da arrendadora Cowan Overseas.

Por essa razão, o art. 2º da Lei Federal nº 6.099/74, veda o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, para impedir que as empresas utilizem do contrato de arrendamento, artificialmente, para deixar de recolher o ICMS devido incidente da aquisição/importação, como no presente caso.

Com relação aos documentos apresentados na Tribuna da 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG em 23/07/15 (fls. 258/303) e os anexados pela Impugnante em atendimento ao despacho interlocutório, cumpre ressaltar que a maioria deles já integravam o presente processo, compondo o Anexo II do Auto de Infração (documentos que comprovam a irregularidade apurada).

A Impugnante argumenta que os documentos carreados aos autos conferem “a indiscutível regularidade na constituição e perene existência da Cowan Overseas S/A”.

Afirma que essa empresa “... foi quem realmente assumiu os ônus da aquisição originária da aeronave ...” e cita um histórico a respeito de sua constituição, existência e atividades.

Aduz que a operação de arrendamento em questão, encontra respaldo legal, nos arts. 127 e ss. do Código de Aeronáutica, e que “sua efetiva aquisição se deu a partir de recursos próprios da empresa Cowan Overseas S/A, tendo sido arrendado posteriormente, à Impugnante, e, mais adiante, devolvido à Cowan Overseas S/A, por força dos distratos firmados a esse respeito”.

Por fim, pede que se reconheça a plena e inequívoca validade e eficácia do negócio jurídico atinente ao arrendamento.

Entretanto, é importante esclarecer que a constituição, existência e atividades da empresa não são ignoradas no presente processo. Em momento algum se declara nos autos que a ela não existia ou que foi constituída apenas para o fim de celebrar o contrato de arrendamento na importação da aeronave em questão.

Ao contrário, o que se comprova pelos documentos acostados aos autos, especialmente os de fls. 326/385, dentre eles os Atos Constitutivos e as Atas de Assembleia Geral Extraordinária, juntados pela Autuada, e os de fls. 53/54, juntados pela Fiscalização, é que a Cowan Overseas S/A é uma empresa controlada pela Construtora Cowan S/A, CNPJ nº 68.528.017/0001-50, conforme consta das Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras – Exercícios Findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010.

Ressalta-se que essas Notas Explicativas (fls. 54) informam expressamente o seguinte: “A Companhia exercendo o seu papel de “holding”, compartilha a sua estrutura administrativa com as demais empresas controladas, nas quais participa diretamente da administração. Estas empresas são: (...) e Cowan Overseas S.A.”

Assim, não resta dúvida sobre a interdependência entre as empresas Cowan Overseas S/A e Construtora Cowan S/A, CNPJ. 68.528.017/0001-50. E, na condição de empresa interdependente, o Contrato de Arrendamento celebrado entre elas na importação da aeronave, objeto desta autuação, não estaria alcançado pela Lei nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.099/74 (que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil), por expressa vedação disposta no seu art. 2º:

Art. 2º - Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante. (Grifou-se).

A Impugnante traz aos autos diversos documentos a fim de comprovar sua declaração de que a Cowan Overseas S/A foi quem realmente assumiu o ônus da aquisição originária da aeronave e que a sua efetiva aquisição se deu a partir de seus recursos próprios, os quais serão analisados para verificar a veracidade dessa afirmação.

O documento de fls. 566 refere-se a uma declaração emitida pela empresa Insured Aircraft Title Service, Inc. que trata de fechamento da compra da aeronave Gulfstream Aerospace G-IV-SP, SN: 1413, N92SA em 16/02/10.

Às fls. 573/574, consta a tradução dessa declaração de fechamento da compra, informando que o preço de compra é de USD 14.500.000,00 (quatorze milhões e quinhentos mil dólares), acrescido do “escrow fee” (gastos com o avião) no valor de USD 3.750,00 (três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos).

Há também a informação dos fundos recebidos da Cowan Overseas em 13/01/10 no valor de USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares americanos) e de USD 13.503.750,00 (treze milhões e quinhentos e três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos) em 01/02/10, perfazendo um total de fundos recebidos de USD 14.503.750,00 (quatorze milhões e quinhentos e três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos).

Às fls. 574, consta a informação dos fundos desembolsados ao vendedor no valor de USD 14.500.000,00 (quatorze milhões e quinhentos mil dólares americanos), acrescido da taxa de USD 3.750,00 (três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos), perfazendo um total de fundos desembolsados de USD 14.503.750,00 (quatorze milhões e quinhentos e três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos).

O documento de fls. 567/568, tradução às fls. 574/581, trata-se de uma “Declaração de Isenção de Aeronave Vendida para Remoção do Estado da Flórida por um Comprador não Residente”.

Chama atenção nesse documento, às fls. 577 dos autos, o fato de que o comprador da aeronave em questão, o “Bank of Utah”, consta na condição de “Owner Trustee”, ou seja, Proprietário Fiduciário, o que significa dizer que o banco não é o real proprietário.

O documento de fls. 569 refere-se a “Bill of Sale” (nota de venda), tradução às fls. 581/582, emitida em 13/01/10, pelo “Bank of Utah” em nome da Cowan Overseas S/A. Também chama atenção o valor constante dessa nota de venda ser de apenas USD 10,00 (dez dólares americanos).

Já os documentos de fls. 590/591 demonstram a operação financeira realizada entre a Cowan Overseas e o Delta Bank NYC, com registro de transferência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de fundos da empresa para o banco no valor de USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares americanos) e de USD 13.503.750,00 (treze milhões e quinhentos e três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos) em 13/01/10 e 01/02/10, respectivamente, tendo como beneficiária a empresa Insured Aircraft Title Service.

Nos registros contábeis da Cowan Overseas S/A, documento acostado às fls. 592, o lançamento efetuado em 13/01/10, com débito na rubrica de “Pago compra Avion Insured” no valor de UYU 19.654.000,00 (dezenove milhões e seiscentos e cinquenta e quatro mil pesos uruguaios) correspondente ao valor de USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares americanos), tendo a Insured Aircraft Title Service como destinatária do recurso, e crédito na rubrica “Pago compra Avion” (conta corrente), o valor de UYU 19.654.000,00 (dezenove milhões e seiscentos e cinquenta e quatro mil pesos uruguaios) correspondente ao valor de USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares americanos).

E, às fls. 593, consta o lançamento efetuado em 01/02/10, com débito na rubrica de “Pago compra avion” no valor de UYU 264.600.000,00 (duzentos e sessenta e quatro milhões e seiscentos mil pesos uruguaios) correspondente ao valor de USD 13.503.750,00 (treze milhões e quinhentos e três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos), tendo a Insured Aircraft Title Service como destinatária do recurso, e, ainda, débito na rubrica “Gastos por Escrow Avion” no valor de UYU 73.500,00 (setenta e três mil e quinhentos pesos uruguaios) correspondente a USD 3.750,00 (três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos) e crédito na rubrica “Pago compra avion” (conta corrente), o valor de UYU 264.600.000,00 (duzentos e sessenta e quatro milhões e seiscentos mil pesos uruguaios) correspondente a USD 13.503.785,00 (treze milhões e quinhentos e três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos). Valores convertidos a uma cotação do peso uruguaio de 19,60 (dezenove vírgula sessenta).

Importante ressaltar que os valores de UYU 19.654.000,00 (dezenove milhões e seiscentos e cinquenta e quatro mil pesos uruguaios) e de UYU 264.600.000,00 (duzentos e sessenta e quatro milhões e seiscentos mil pesos uruguaios), lançados a débito na conta do Delta Bank NYC em 13/01/10 e 01/02/10 (fls. 590/591), correspondem aos USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares americanos) e USD 13.503.750,00 (treze milhões e quinhentos e três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos), respectivamente, também, lançados nos registros contábeis de fls. 592/593, correspondentes ao valor total da compra da aeronave.

Observa-se no Registro Contábil (fls. 592) que, em 13/01/10, foi realizado um lançamento de empréstimo bancário, sendo débito na conta corrente no valor de UYU 19.654.000,00 (dezenove milhões e seiscentos e cinquenta e quatro mil pesos uruguaios) e crédito na rubrica “Empréstimo Bancário” no mesmo valor. Ou seja, o valor de USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares americanos) referente à parcela paga em 13/01/10.

Em 01/02/10, o registro contábil da Cowan Overseas S/A (fls. 593) consta lançamento a débito na rubrica “Empréstimo Bancário” no valor de UYU 19.600.000,00 (dezenove milhões e seiscentos mil pesos uruguaios) e UYU 29.998,98 (vinte e nove mil e novecentos e noventa e oito mil e noventa e oito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

centavos de pesos uruguaios), e crédito na rubrica “Pago compra avion” (conta corrente) no valor de UYU 19.629.999,98 (dezenove milhões e seiscentos e vinte e nove mil e novecentos e noventa e nove e noventa e oito pesos uruguaios). Observa-se que esse lançamento refere-se ao pagamento do empréstimo bancário feito em 13/01/10, conforme citado às fls. 592.

Ressalta-se, ainda, no registro contábil constante de fls. 593, que, em 01/02/10, houve a contabilização de **entrada de recursos lançados como aporte de sócios no valor de UYU 294.000.000,00 (duzentos e noventa e quatro milhões de pesos uruguaios)**, que, convertidos em dólares americanos, **corresponde a USD 15.000.000,00 (quinze milhões de dólares americanos)**, a uma cotação do peso uruguaio de UYU 19,60 (dezenove vírgula sessenta).

Reportando-se às fls. 378 dos autos, na tradução da Ata da Assembleia Geral Extraordinária de Acionistas da Cowan Overseas, realizada em 09/03/07, em relação ao quadro societário dessa empresa, consta o seguinte:

“Participação: Participa um acionista, “CONSTRUTORA COWAN S.A.”, representada neste ato pelo Presidente da sua Diretoria, Sr. Saulo Wanderley, representando a totalidade do capital integralizado que, na data, atinge a soma de \$ 400.000 com direito a 400.000 votos, conforme consta do Livro de Registro de Acionistas e Participação em Assembleia, motivo pelo qual se prescinde do requisito de publicações para convocação desta Assembleia. Faz-se constar que a sociedade carece de Síndico e de Comissão Fiscal, e está inscrita na Direção Geral de Impostos com o n.º. 21 533007 0011.”

Dessa forma, se a Construtora Cowan S/A é detentora da totalidade do capital integralizado da Cowan Overseas, os recursos lançados como aporte de sócios no valor de UYU 294.000.000,00 (duzentos e noventa e quatro milhões de pesos uruguaios) (USD 15.000.000,00), constante do registro contábil de fls. 593, somente poderiam ser originários do único sócio: Construtora Cowan S/A, CNPJ n.º 68.528.017/0001-50.

Conclui-se, então, que **esses USD 15.000.000,00 (quinze milhões de dólares americanos) foram recebidos do sócio, Construtora Cowan S/A, para quitação integral da aeronave**, cujo valor de aquisição foi de USD 14.500.000,00, (quatorze milhões e quinhentos mil dólares americanos) acrescido de USD 3.750,00 (três mil e setecentos e cinquenta dólares americanos) de gastos com “escrow”.

Conforme comentário da Fiscalização às fls. 1.205, é importante ressaltar que, em 29/01/10, de acordo com a Escrituração Contábil Digital, a Construtora Cowan S/A, CNPJ n.º 68.528.017/0001-50, por sua Conta Corrente 9300-9 do Bradesco – Ag. 3484-3, realiza um adiantamento para futuro aumento de capital para Cowan Overseas S/A no valor de R\$ 27.900.000,00 (vinte e sete milhões e novecentos mil reais), constando no seu histórico que essa importância se refere à operação 4131 (Avião) de 29/01/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse valor corresponde a exatamente os USD 15.000.000,00 (quinze milhões de dólares americanos) , constantes do registro contábil (fls. 593) da Cowan Overseas, contabilizando a entrada de recursos a título de aporte de sócios no valor de UYU 294.000.000,00 (duzentos e noventa e quatro milhões de pesos uruguaios) que, convertidos em dólares, equivale a USD 15.000.000,00 (quinze milhões de dólares americanos):

DATA DO LANÇAMENTO	NÚMERO DO LANÇAMENTO	ANALITICO	DESCRIÇÃO DA CONTA ANALÍTICA	CUSTO_DES	DESCRIÇÃO DO CUSTO	VALOR CONTÁBIL	D ou C	NÚMERO DE ARQUIVO	HISTÓRICO
29/01/10	1850N	1.1.1.01.02.003	BRADESCO - AG. 3484-3 C/C 9300-9	01.32.05.99	OUTROS	27.900.000,	C	00196301	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL-COWAN OVERSEAS S/A-IMPORTÂNCIA ORIUNDA DA OPERAÇÃO 4131 (AVIÃO) DE 29/01/10 - BANCO BRADESCO S/A
29/01/10	1850N	1.3.1.01.01.	COWAN OVERSEAS S.A.-AFAC	01.98.01.99	OUTROS	27.900.000,	D	00196301	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL-COWAN OVERSEAS S/A OPERAÇÃO 4131 DE 29/01/10 - BANCO BRADESCO S/A-USD15.000.000.00 X R\$1,86

Assim, restou demonstrado que **o encargo financeiro da importação “sub examine” foi efetivamente suportado pela Autuada, Construtora Cowan S/A, CNPJ nº 68.528.017/0001-50**, sendo que a Cowan Overseas foi mera repassadora dos recursos para o Delta Bank NYC, atuando a mando da construtora.

Portanto, o contrato de arrendamento operacional celebrado entre a Construtora Cowan S/A e a Cowan Overseas (fls. 24/36 e 595/608) não passa de uma simulação, e as remessas de valores do grupo aqui no Brasil para a controlada no exterior, para pagamento das parcelas do arrendamento (fls. 95/120 e fls. 621/627), mediante Contratos de Câmbio, poder-se-ia entender que seriam uma forma de capitalizar a controlada no exterior (off shore), sob “aparente legalidade”.

Conforme conclusão da Fiscalização, restou comprovado, por meio da Escrituração Fiscal Digital, que os custos de aquisição da aeronave em questão foram suportados pela Construtora Cowan S/A, CNPJ nº 68.528.017/0001-50, que quitou integralmente a aeronave em 29/01/10, mediante adiantamento para futuro aumento de capital da Cowan Overseas, sendo nesta contabilizado como aporte de sócios, segundo registro contábil já demonstrado.

Por essa razão, o art. 2º da Lei Federal nº 6.099/74 veda o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, para impedir que as empresas utilizem do contrato de arrendamento, artificialmente, para deixar de recolher o ICMS devido na importação, como no presente caso.

Para melhor elucidação, vale reproduzir o histórico dos fatos ocorridos, apresentado pela Fiscalização às fls. 1.206/1.208, que caracterizam a simulação da operação de arrendamento operacional da aeronave objeto desta autuação fiscal:

“- Em 13/01/2010 o Bank Of Utah emite Nota de Venda, Bill Off Sale no valor de USD 10,00 (dez dólares

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Americanos) para venda da aeronave Gulfstream Aerospace G-IV-SP, SN: 1413, N92SA (fls. 569).

- Em 13/01/2010 a Cowan Overseas efetua transferência de fundos para o Delta Bank NYC, no valor de USD 1.000.000,00, tendo como beneficiária a Insured Aircraft Title Service (fls. 590).

- Em 13/01/2010 a Cowan Overseas S/A, contabiliza lançamento com débito na rubrica de "Pago compra Avion Insured" no valor de 19.654.000,00, pesos uruguaios (correspondente ao valor de USD 1.000.000,00), tendo a Insured Aircraft Title Service como destinatária do recurso, e crédito na rubrica Pago compra Avion (conta corrente), o valor de 19.654.000,00 pesos uruguaios (correspondente ao valor de USD 1.000.000,00) (vide fls. 592).

- Em 01/02/2010 a Cowan Overseas S/A, contabiliza lançamento com débito na rubrica de "Pago compra Avion Insured" no valor de 264.600.000,00 pesos uruguaios (correspondente ao valor de USD 13.503.750,00), tendo a Insured Aircraft Title Service como destinatária do recurso, e ainda débito na rubrica Gastos por Escrow Avion no valor de 73.500,00 pesos uruguaios (correspondente a USD 3.750,00) e crédito na rubrica Pago compra Avion (conta corrente), o valor de 264.674.186,00 uruguaios (correspondente ao valor de USD 13.503.785,00). Valores convertidos a uma cotação do peso uruguaio de 19,60 (vide fls. 593).

- Em 29/01/2010, a Construtora Cowan S.A, CNPJ.º. 68.528.017/0001-50, por sua Conta Corrente 9300-9 do Bradesco – Ag. 3484-3, realiza um adiantamento para futuro aumento de capital para Cowan Overseas S/A no valor de R\$ 27.900.000,00, correspondentes a USD 15.000.000,00, constando no seu histórico que esta importância refere-se à operação 4131 (Avião) de 29/01/2010. Informação extraída da Escrituração Contábil Digital desta empresa (fls. 226 e no quadro acima descrito).

- Em 01/02/2010, a Cowan Overseas S/A, contabiliza a entrada de recursos lançados como aporte de sócios no valor de 294.000.000,00 pesos uruguaios, que convertidos em dólares corresponde a USD 15.000.000,00, a uma cotação do peso uruguaio de 19,60 (fls. 593).

- Em 01/02/2010 a Cowan Overseas efetua transferência de fundos para o Delta Bank NYC, no valor de USD 13.503.750,00, tendo como beneficiária a Insured Aircraft Title Service (fls. 591). Este valor

refere-se ao restante do valor da aeronave, uma vez que foi pago o valor de USD 1.000.000,00 em 13/01/2010.

- Em 16/02/2010 – A Insured Aircraft Title Service, Inc, apresenta uma declaração de fechamento da compra da aeronave Gulfstream Aerospace para a Cowan Overseas e informa que o preço de compra é de USD 14.500.000,00, acrescido do” escrow fee” (gastos com o avião) no valor de USD 3.750,00 (fls. 566).

- Em 16/02/2010 na Declaração de Fechamento para compra da aeronave consta o Bank Of Utah, na condição de Owner Trustee, ou seja, apenas como Proprietário Fiduciário (fls. 567 e 577).

- Em 14/05/2010 a COWAN OVERSEAS S.A (ARRENDADORA), off shore constituída sob as leis da República Oriental do Uruguai e a CONSTRUTORA COWAN S.A. – CNPJ. nº. 68.528.017/0001-50 (ARRENDATÁRIA /OPERADORA), celebraram contrato de arrendamento de aeronave pelo prazo de 60 (sessenta) meses (fls. 24/36 e 595/608).

- Em 26/08/2013 a Construtora Cowan emite Extrato do Registro de Exportação devolvendo a aeronave para a Cowan Overseas, indicando como país importador o Uruguai e país de destino final os Estados Unidos (640/649).

- Em 30/08/2013 as partes celebram distrato no Contrato de Arrendamento Operacional de Aeronave datado de 14/05/2010 (fls. 637/639).

- Em 03/09/2013 a Cowan Overseas S/A e o Bank of Utah celebram o Contrato de Custódia - TRUST AGREEMENT (fls. 657/730).

- Em 13/09/2013 a Cowan Overseas emite nota de venda (Bill Of Sale), da aeronave para o Bank of Utah, na condição de Owner Trustee, administrador legal do proprietário (fls. 652).

- Em 16/09/2013 o Bank Off Utah (vendedor) na condição de Owner Trustee, administrador legal do proprietário, celebra Contrato de Compra da Aeronaves com a Airfraft Trust & Financing Corporation (fls. 775/893).

- Em 14/11/2013 a Aero-Space Reports apresenta o Pre-Closing Statement para Cowan Overseas contendo o valor da venda da aeronave no importe de USD 11.727.500,00 (fls. 732).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Em 14/11/2013 a Cowan Overseas apresenta extrato bancário da Conta Corrente 009-103243-001 (fls. 895), com crédito no valor de USD 11.727.500,00 em Funds Rcvd e com débito no valor de USD 11.703.737,36, em TRANS FROM DDA ACC TO MM ACC (fls. 895).

- Em 14/11/2013 a Cowan Overseas conforme Registro Contábil apresentado, contabiliza a débito na rubrica Cobro venta Gulfstream o valor de USD 11.727.500,00 e credita em Transferência de DDA ACC a MM ACC o valor de USD 11.703.737,36 (fs. 896).

- Em 19/11/2013 a Cowan Overseas conforme Registro Contábil apresentado, contabiliza a crédito na rubrica Cancelación Pasivo Construtora Cowan o valor de USD 10.000.060,00 (vide fls. 896).”

Constata-se que os documentos acostados aos autos demonstram a participação de uma terceira pessoa, no caso Bank Off Utah, que atua na condição de Owner Trustee, administrador legal do proprietário, que celebrou o contrato de compra da aeronave quando de sua devolução, e posteriormente, a venda dessa aeronave para Aircraft Trust & Financing Corporation.

A título de esclarecimento, transcreve-se, a seguir, fragmento do Acórdão nº 21.781/15/1ª, que apreciou matéria semelhante, tendo sido, à unanimidade, julgado procedente o lançamento, situação em que, também, houve celebração de contrato de TRUST e simulação de arrendamento operacional na importação de aeronave:

UMA VEZ REALIZADO ESSE CONTRATO, QUE CONTA COM A ANUÊNCIA DA VENDEDORA DA AERONAVE (N25MX), O PRÓXIMO PASSO FOI ESTABELECEER O TRUST AGREEMENT OU CONTRATO DE FIDEICOMISSO.

O TRUST, DERIVADO DO SISTEMA JURÍDICO ANGLO-SAXÃO, PRESSUPÕE A SEPARAÇÃO E A TRANSFERÊNCIA DE UM PATRIMÔNIO A UMA TERCEIRA PESSOA PARA QUE ESTA POSSA EXERCER A ADMINISTRAÇÃO DESSE PATRIMÔNIO CONFORME INSTRUÇÕES EXPEDIDAS PELO PROPRIETÁRIO ORIGINAL.

DE FORMA SIMPLIFICADA, A ESTRUTURA DO FIDEICOMISSO PODE SER DEFINIDA COMO AQUELA EM QUE UMA PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA (CHAMADA DE FIDEICOMITENTE) TRANSFERE, TEMPORARIAMENTE, A PROPRIEDADE DE DETERMINADOS BENS OU DIREITOS PARA OUTRA PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA (FIDUCIÁRIO), ATÉ ATINGIR DETERMINADO FIM OU POR UM PRAZO DETERMINADO.

CUMPRIDA A FINALIDADE OU O DECURSO DO PRAZO PREVIAMENTE ESTABELECIDO, AQUELE QUE DETÉM A PROPRIEDADE TEMPORÁRIA DEVE TRANSFERIR OS BENS A TERCEIRO OU DEVOLVÊ-LOS AO PROPRIETÁRIO ORIGINAL.

Os bens dados em TRUST ficam, ao menos formalmente, em nome do TRUSTEE, (administrador) que é o proprietário legal e aparente, o OWNER

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRUSTEE (administrador proprietário). O TRUSTEE está obrigado a administrar os bens de acordo com as condições e instruções determinadas pelo TRUSTOR (o outorgante e proprietário dos bens) no instrumento de constituição do TRUST”.

Verifica-se que, desde a aquisição da aeronave em 2010 e sua devolução e venda em 2013, o Bank of Utah consta na condição de Owner Trustee, ou seja, atua apenas como Agente Fiduciário (fls. 701).

Também às fls. 697, o Contrato de Custódia traz expressamente na Seção 3.08 (honorários e compensação) que o administrador legal do proprietário deverá receber do outorgante apenas taxas como compensação pelos serviços de administrador legal do proprietário, ou seja, ele não receberá qualquer importância sobre a propriedade do bem em operação de compra, venda e locação.

Em resumo, a Cowan Overseas S/A atuando a mando da Construtora Cowan S/A, real proprietária da aeronave, constituiu o TRUST (Contrato de Custódia) com o Bank of Utah na condição de Owner Trustee, primeiramente, para legitimar a operação de compra em 2010, e posteriormente, para efetuar a venda em 2013.

Dessa forma, o banco não pagou nem recebeu qualquer valor, seja pela compra ou pela venda da aeronave. Todo o custo de aquisição foi suportado pela Construtora Cowan S/A (fls. 226), que também recebeu pela venda após a devolução da aeronave em 2013, conforme comprovado no registro contábil às fls. 896.

Entende-se que a devolução da aeronave, mediante a interposição do Bank of Utah, foi apenas mais uma tentativa de disfarçar a operação de importação que foi realizada em 21/07/10, data do desembarço da aeronave descrita na DI 10/1234371-7, e do fato gerador da obrigação tributária, ao qual se obriga a real proprietária da aeronave e adquirente original: Construtora Cowan S/A, CNPJ nº 68.528.017/0001-50.

Conclui-se, então, que o conjunto de documentos trazidos aos autos pela Defesa apenas corroboram o convencimento de que o verdadeiro proprietário da aeronave sempre foi a **Construtora Cowan S/A, quem efetivamente suportou o encargo financeiro da importação “sub examine”**, demonstrando a intenção clara de se esconder a operação original de compra e venda do referido bem, por meio da figura do arrendamento operacional, com o intuito de não pagar o ICMS devido.

Dessa forma, as provas documentais analisadas não deixam dúvidas de que a Autuada, por intermédio de sua “off shore”, com sede no Uruguai, simulou arrendamento mercantil, quando, na verdade, adquiriu a aeronave e promoveu a entrada do bem em território nacional, com o intuito de não pagar o ICMS devido.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS e multa de revalidação, nos termos do demonstrativo de fls. 22 dos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar as prefaciais arguidas. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida que acatava a nulidade arguida, por não ter sido observado o rito da desconsideração do negócio jurídico previsto no art. 83, § 4º do RPTA. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos do Parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 230/253 e 1.214/1.224. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Tadeu Negromonte de Moura e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participou do julgamento, além dos signatários, e do Conselheiro vencido, a Conselheira Maria Gabriela Tomich Freitas (Revisora).

Sala das Sessões, 18 de fevereiro de 2016.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

CC/MG

CS/CI

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.018/16/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000243368-72	
Impugnação:	40.010138045-11	
Impugnante:	Construtora Cowan S/A	
	IE: 062822962.00-23	
Proc. S. Passivo:	João Dácio de Souza Pereira Rolim/Outro(s)	
Origem:	DFT/Comércio Exterior/B.Hte	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

No trabalho em análise, a Fiscalização afirma que a Autuada deixou de recolher ICMS incidente na importação da aeronave descrita na Declaração de Importação-DI nº 10.1234371-7, desembaraçada em 21/07/10.

Mediante análise do Contrato de Arrendamento Operacional de Aeronave, celebrado em 14/05/10 entre Cowan Overseas S/A e Construtora Cowan S/A (Autuada), da Certidão de Inteiro Teor emitida pela ANAC e da documentação obtida após intimações da Fiscalização, especialmente de importação, foi constatado que o contrato de arrendamento foi celebrado para ocultar o verdadeiro contrato de compra e venda e o real adquirente do bem, caracterizando uma simulação.

No processo em si, a Fiscalização desconsiderou o negócio jurídico por entender que ocorreu simulação, nos termos do art. da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto. (grifou-se)

Entendendo também, que aplica-se o § 7º do art. 83 e caput do art. 84, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, preveem com muita clareza, que o procedimento para desconsiderar ato ou negócio jurídico se aplica aos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ensejando o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário:

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(...)

§ 4º - Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá:

(...)

§ 7º - **O procedimento disposto no § 4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** (grifou-se)

(...)

Art. 84. **A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.** (grifou-se)

(...)

Art. 84-A. A eventual utilização do procedimento aplicável à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos nos casos de dolo, fraude ou simulação:

I - não implica nulidade do auto de infração;

II - não garante ao contribuinte o benefício previsto no § 5º do art. 83;

III - não afasta a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

No caso concreto a Fiscalização entende, que o procedimento da Impugnante, teve o intuito desde o início de simular a venda as aeronaves para evitar o pagamento dos impostos incidentes.

Com isto devemos analisar as operações que ocorreram com a Aeronave Gulfstream para melhor entendimento.

O argumento utilizado pela Fiscalização para definir como simulados os contratos celebrados pela Impugnante consiste na suposta violação da Lei n.º 6.099/74 e art. 2º c/c art. 27, inciso VI da Resolução 2.309/96 do BACEN que proibiriam, em casos de arrendamento mercantil de bens, a vinculação entre as partes.

Contestou-se, assim, a celebração dos contratos de arrendamento operacional das aeronaves importadas pela Impugnante com uma empresa de seu mesmo grupo econômico, a Cowan Overseas S/A, estabelecida no Uruguai, como se estes fossem regidos pela citada lei. São, todavia, negócios jurídicos completamente distintos e regidos por legislação própria e desigual. E tanto é verdade que a sobredita Lei n.º 6.099/74 exige que, para a configuração desse outro negócio jurídico (arrendamento mercantil de bens), a sociedade arrendadora seja constituída no Brasil e

tenha autorização prévia do Banco Central do Brasil para operar com esse escopo empresarial exclusivo.

Nada disso se exige para a contratação de arrendamentos operacionais, que é o simples aluguel do bem, sem opção de compra. Mormente no que concerne a aeronaves.

Com efeito, os contratos de arrendamento operacional das aeronaves firmados entre a Impugnante e a empresa Cowan Overseas S/A não se confundem com contratos de arrendamento mercantil ou financeiro, tal como equivocadamente entendeu a Fiscalização.

No arrendamento financeiro, também conhecido como mercantil, regulado pela Lei n° 6.099/74 e Resolução n° 2.309/96 do Banco Central, alterada pela Resolução n° 2.465/98, ao contrário do que ocorre no arrendamento operacional, o arrendatário possui a opção de adquirir o bem por um valor residual previamente definido no contrato. Exercida a opção de compra, transferem-se ao arrendatário a propriedade ou domínio do bem e todos os riscos inerentes a seu uso.

O arrendamento operacional, a seu turno, equipara-se ao mero aluguel do bem, não havendo, no contrato, previsão de pagamento de valor residual para fins de aquisição do bem.

Assim, os contratos celebrados pela Impugnante não se equiparam com o negócio jurídico regulado pela Lei n.º 6.099/74.

Trata-se de mera e autêntica locação de aeronaves, no qual uma das partes é a empresa proprietária do bem, na qualidade de locador ou arrendador, e, a outra a simples locatária ou arrendatária, que tem direito à utilização desse bem. Vejam o que prescreve a Lei n.º 6.099/74, dispondo sobre os requisitos do contrato de arrendamento mercantil a que alude:

Art 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Assim, conforme o art. 5º da Lei n.º 6.099/74, verifica-se que a referida norma não buscou regulamentar o tratamento tributário das operações de arrendamento operacional, no qual não há opção de compra do bem pelo arrendatário, mas sim os contratos de arrendamento financeiro, nos quais estão presentes a cláusula apontada na alínea "c", relativa à opção de aquisição do bem pelo arrendatário.

O arrendamento operacional de aeronaves (pode ser firmado entre empresas nacionais e internacionais, com ou sem vinculação) se encontra

disciplinado nos art. 127 e seguintes do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei n.º 7.565/86), que assim dispõem:

Art. 127. Dá-se o arrendamento quando uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, o uso e gozo de aeronave ou de seus motores, mediante certa retribuição.

Art. 128. O contrato deverá ser feito por instrumento público ou particular, com a assinatura de duas testemunhas, e inscrito no Registro Aeronáutico Brasileiro.

Art. 129. O arrendador é obrigado:

I - a entregar ao arrendatário a aeronave ou o motor, no tempo e lugar convencionados, com a documentação necessária para o voo, em condições deservir ao uso a que um ou outro se destina, e a mante-los nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

II - a garantir, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da aeronave ou do motor.

Parágrafo único. Pode o arrendador obrigar-se, também, a entregar a aeronave equipada e tripulada, desde que a direção e condução técnica fiquem a cargo do arrendatário.

Art. 130. O arrendatário é obrigado:

(...)

J - a fazer uso da coisa arrendada para o destino convencionado e dela cuidar como se sua fosse;

II - a pagar, pontualmente, o aluguel, nos prazos, lugar e condições acordadas;

III - a restituir ao arrendador a coisa arrendada, no estado em que a recebeu, ressalvado o desgaste natural decorrente do uso regular."

Assim, considerando-se que a Lei n.º 6.099/74 não trata especificamente de contratos de arrendamento operacional (que efetivamente foram firmados pela Impugnante para a locação da aeronave Gulfstream), a vedação de que o contrato de arrendamento seja firmado entre empresas coligadas não se aplica aos contratos glosados no Autos de Infração sob julgamento. E isto sepulta a alegação fiscal de simulação dos atos jurídicos realizados pela Impugnante, que são expressamente autorizados pela lei aeronáutica.

Portanto, por qualquer ângulo que se analise a questão, seja com base no reconhecimento de que a Lei n.º 6.099/74 não é aplicável aos casos de arrendamento operacional, ou com base na verificação de que o art. 2º da referida norma não veda a celebração de contratos de arrendamento mercantil entre partes relacionadas, mas somente afasta o tratamento tributário conferido aos contratos de arrendamento nesses casos, fato é que a alegação trazida pela Fiscalização não

pode ser acolhida para justificar a imputação de que a Impugnante teria simulado os Contratos de Arrendamento Operacional das Aeronaves.

Neste caso, a Cowan Overseas comprou a aeronave da Embraer, sua fabricante brasileira, realizando o pagamento do preço por meio do Delta Bank, e, posteriormente, firmou contrato de arrendamento operacional da mesma aeronave com a Construtora Cowan. A aeronave entrou no país sob o regime de admissão temporária, devidamente autorizado pela Receita Federal do Brasil e, após a celebração do distrato do contrato de arrendamento operacional, após o decurso do prazo do arrendamento, a aeronave foi devolvida ao exterior.

Destarte, o contrato de leasing se completou a partir do momento em que a aeronave retornou ao proprietário situado no Uruguai. Dessa forma, não houve a transferência da propriedade do bem para a Impugnante na primeira importação do bem, motivo pelo qual, não há que se falar no dever de recolhimento do ICMS nessa operação, cuja não incidência é expressamente reconhecida pela legislação em vigor, inclusive no Regulamento do ICMS do estado de Minas Gerais.

Com isto, não se pode questionar que a operação de arrendamento operacional realizada pela Impugnante se revestiu de forma válida e objeto lícito, conforme atestado por todas as autoridades fazendárias e aeronáuticas que a aprovaram, e que, encerrado o contrato de aluguel da aeronave, que foi regularmente reexportada, não se pode afastar a aplicação da norma descrita no art. 5º do Decreto n.º 43.080/02.

E ainda que, ulteriormente, a Impugnante tenha efetivamente adquirido esse mesmo bem, o que de fato ocorreu, em outra operação de importação e compra da aeronave Gulfstream, que foi também plenamente convalidada pelas autoridades aduaneiras e fazendárias, além de ter sido regularmente inscrita no órgão aeronáutico (RAB/ANAC), inclusive com o recolhimento do ICMS apurado na ocasião, não há o que se contestar, por parte da Fiscalização. Mormente levando-se em conta que a operação de internação permanente dessa aeronave, após a resolução do contrato de arrendamento operacional glosado na autuação impugnada, não possui qualquer relação com a operação fiscalizada e objeto desse Auto de Infração, ora impugnado.

Isto posto, por entender que não houve a infração apontada pela fiscalização, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 18 de fevereiro de 2016.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**