

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.862/18/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000552262-71
Impugnação: 40.010141665-18
Impugnante: Rio Bonito Comunicação Ltda
CNPJ: 07.778625/0001-28
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Dutra/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação de importação do exterior de mercadoria sem o recolhimento do ICMS devido nos termos do art. 5º, § 1º, item 5 da Lei nº 6.763/75. Cobrança fiscal sustentada pela tese de simulação de contrato de leasing financeiro, configurando, na verdade, operação de compra e venda financiada. Entretanto, não há provas nos autos bastantes a sustentar a tese de contrato simulado.

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, incidente na importação das aeronaves descritas nas Declarações de Importação - DI nºs 15/2140066-2 e 15/2140932-5, desembaraçadas em 23/12/15.

Mediante análise dos Contratos de Arrendamento Mercantil (Leasing) sem Opção de Compra – N/S 218/2010, de 08/12/10 e N/S 57022/2010, de 09/12/10 e dos Contatos de Arrendamento Mercantil (Leasing) com Opção de Compra N/S 218/2015 e N/S 570022/2015, de 02/12/15, celebrados entre Bank Of America, N.A, como arrendador e Rio Bonito Comunicação Ltda, como Arrendatária, Certidão de Inteiro Teor da Agencia Nacional de Aviação Civil – ANAC e da documentação obtida após intimações do Fisco, especialmente de importação, o Fisco constatou que os contratos foram firmados 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 na operação de importação.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.699/1.753.

A Fiscalização promove a juntada de documentos às fls. 1795/1815 dos autos, quais sejam: Demonstrativo do Crédito Tributário - Sicaf, Relatório Fiscal,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo 1 - Demonstrativo de Apuração do ICMS e do Total do Crédito Tributário e Anexo 2 – Relação de Documentos Diversos que Integram o Auto de Infração, tendo sido reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do Sujeito Passivo.

A Impugnante comparece aos autos às fls. 1819/1821, reiterando todos os termos da impugnação inicial e, em especial, contestando o arbitramento realizado.

Assim, considerando os argumentos apresentados pela Impugnante no tocante à base de cálculo adotada no sentido de que “os valores segurados não se prestam para fins de arbitramento do ICMS”, a Fiscalização intima a Impugnante para que: I) demonstre como se chegou aos valores acordados que compuseram as apólices de seguros das aeronaves, juntando aos autos documentos comprobatórios pertinentes; II) junte aos autos a íntegra das revistas apresentadas às fls. 1750/1752, bem como a tradução por tradutor juramentado de tais publicações, e outras publicações que demonstrem o valor de mercado das aeronaves, na data da ocorrência do fato gerador; e III) apresente o Balancete Analítico referente aos exercícios de 2011 a 2015, conforme Termo de Intimação de fls. 1839/1841.

A Impugnante se manifesta às fls. 1844/1854. Apresenta novos argumentos e reitera os demais termos da impugnação inicial. Junta os documentos de fls. 1.855/1.898 e de fls. 1904/1906.

Em novo comparecimento, às fls. 1907/1911, a Autuada informa a ocorrência de fato superveniente que confirmaria as alegações apresentadas em sua defesa, ou seja, de que as aeronaves foram objeto de contratos de leasing financeiro e que possui a obrigação de devolvê-las ao Arrendador.

Tal fato consiste na efetiva devolução antecipada de umas das aeronaves arrendadas ao Bank Of America, N.A. (BofA), com a sua conseqüente reexportação para fora do Brasil, em decorrência da rescisão do arrendamento mercantil financeiro celebrado entre as partes.

Junta os documentos de fls. 1913/1921.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1922/1952, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1971/2001, opina, também, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, incidente na importação das aeronaves descritas nas Declarações de Importação - DI nºs 15/2140066-2 e 15/2140932-5, desembaraçadas em 23/12/15.

Mediante análise dos Contratos de Arrendamento Mercantil (Leasing) sem Opção de Compra – N/S 218/2010, de 08/12/10 e N/S 57022/2010, de 09/12/10 e dos Contatos de Arrendamento Mercantil (Leasing) com Opção de Compra N/S 218/2015 e N/S 570022/2015, de 02/12/15, celebrados entre Bank Of America, N.A, como arrendador e Rio Bonito Comunicação Ltda, como Arrendatária, Certidão de Inteiro

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/03/2018 - Cópia WEB

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Teor da Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC e da documentação obtida após intimações, entendeu o Fisco que os contratos foram firmados 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 na operação de importação.

Instruem os autos o Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000015581-00 (fls. 02/03); pelo Termo de Intimação (fls. 05/07); Auto de Infração (fls. 09/11); documentos relativos à importação (Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GM, Declarações de Importação – DI e consultas Siscomex (fls. 21/63); Certidão de Inteiro Teor da Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC (fls. 64/79); documentos apresentados pelo Contribuinte em atendimento à intimação (Contratos de arrendamento financeiro traduzido, Registro de Operações Financeiras – ROFs, comprovantes de pagamentos de aluguéis e valores pagos ao Arrendador, registros Contábeis, contratos de seguros, dentre outros (fls. 80/1696).

Antes de adentrar ao mérito propriamente dito, cabe registrar que não tem qualquer pertinência o argumento da Impugnante quanto ao impedimento à modificação do critério jurídico do lançamento, devido ao fato da Fiscalização ter solicitado, após a Impugnação, o balancete analítico referente aos exercícios de 2011 a 2015, em razão de que o fato gerador do ICMS do lançamento se deu em dezembro de 2015.

Cabe lembrar que o período fiscalizado informado no Auto de Início de Ação Fiscal é de 01/12/10 a 31/12/15. A irregularidade apontada pela Fiscalização advém da análise dos Contratos de Arrendamento Mercantil (Leasing), celebrados em 09/12/10 e dos Contratos de Arrendamento Mercantil (Leasing) N/S 218/2015 e N/S 570022/2015, de 02/12/15.

Relata a Fiscalização que a Autuada promoveu a entrada, em território nacional, das aeronaves, objeto da presente autuação, em data anterior, da seguinte forma: uma aeronave Dassault Aviation, modelo Falcon 2000 EX, ano de fabricação 2010, por meio da DI 10/2270523-9, desembarçada em 21/12/10 e de um helicóptero Bell Helicopter Textron, modelo 429, ano de fabricação 2010, por meio da DI 11/0108922-0, desembarçada em 19/01/11, ambas mediante contrato de Arrendamento Operacional, sem opção de compra, pelo prazo de 60 meses, em operação de consumo e admissão temporária perante a Receita Federal, com recolhimento do IPI proporcional e sem recolhimento do ICMS.

Em 29/01/16, foram apresentadas à Fiscalização (Posto Fiscal Aduaneiro - PAFA de Confins), as DIs 15/2140066-2 e 15/2140932-5, acompanhadas das Guias para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLMEs, para visto, ao fundamento legal de que a operação estaria amparada pela isenção, prevista no item 175, parte 1, Anexo I do RICMS/02.

Informam as citadas DIs que, neste momento, a operação se refere a nacionalização de admissão temporária, havendo o recolhimento da Cofins e depósito judicial do IPI exigido (impetrado Mandado de Segurança, com pedido de liminar, para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não exigência do IPI no desembaraço. Liminar negada pela Justiça Federal de Primeiro Grau).

Conclui a Fiscalização que os contratos apresentados não se coadunam com os aspectos inerentes à operação de arrendamento mercantil, configurando, na verdade, operação de compra e venda financiada, portanto, verdadeira simulação.

Preliminarmente, destaca-se que o ICMS não incide sobre a importação de bens sob o amparo do arrendamento mercantil, uma vez que tais operações não têm efeito translativo da propriedade dos bens importados, pois o arrendatário não adquire a propriedade do bem importado, conforme entendimento do STF, já pacificado, de que é imprescindível a circulação jurídica do bem para que ocorra o fato gerador do ICMS (art. 155, inciso I, alínea “b” da CF).

Verifica-se que o art. 3º da LC 87/96 não faz distinção entre leasing operacional e financeiro, mas apenas a ressalva da incidência do ICMS em caso de aquisição da propriedade do bem pelo arrendatário, no eventual exercício da opção de compra:

LC nº 87/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

A legislação mineira, no art. 7º da Lei nº 6.763/75, reconhece a não incidência do ICMS na importação de bens por arrendamento mercantil de qualquer espécie e o § 6º, inciso III destaca que a não incidência alcança a importação de aeronave objeto de arrendamento mercantil de qualquer espécie (na mesma linha o RICMS/02, Anexo I, Parte 1, item 175).

Transcreve-se:

Lei nº 6.763/75:

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

XXIII - operações de arrendamento mercantil, inclusive na hipótese de a arrendadora ser domiciliada no exterior, ressalvado o disposto no § 6º deste artigo;

(...)

Efeitos de 28/12/2007 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Lei nº 18.013, de 08/01/2009:

§ 6º Na hipótese do inciso XXIII deste artigo:

I - a não-incidência não alcança as seguintes situações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) a importação de bem ou mercadoria objeto de arrendamento mercantil com opção de compra ao arrendatário;

b) a venda do bem arrendado ao arrendatário;

II - o pagamento antecipado do valor residual descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil;

III - a não-incidência alcança a importação de aeronave objeto de arrendamento mercantil de qualquer espécie;

RICMS/02:

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - leasing sem opção de compra ao arrendatário.

(...)

§ 6º Para efeitos tributários, o pagamento antecipado do valor residual descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil - leasing.

(...)

ANEXO I

DAS ISENÇÕES

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA ATÉ
175	<i>Entrada, decorrente de importação do exterior, de aeronave objeto de arrendamento mercantil (leasing) de qualquer espécie.</i>	<i>Indeterminada</i>

Informa a Impugnante, sustentada em documentos constantes dos autos, que as aeronaves já haviam sido importadas por meio de contrato de leasing operacional, em 2010, sem opção de compra, sob o regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, perante a Receita Federal e, posteriormente, com o término do prazo de 60 (sessenta) meses, em 2015, ocorreu a extinção de tais regimes.

Em razão disso, as partes firmaram contrato de leasing financeiro, promovendo novo processo de importação.

Como visto, entende a Fiscalização que os Contratos de Arrendamento Mercantil (Leasing), com Opção de Compra celebrados em 02/12/15, na verdade, pretendem ocultar a real operação de compra e venda financiada.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/03/2018 - Cópia WEB

Entretanto, os elementos dos autos não permitem tal convencimento.

Do contrato, em relação à cláusula 17 do Contrato (Disposições Diversas), fls. 109 e 1.356, não obstante conter que a Arrendatária será tratada como proprietária da aeronave, tem-se que ele foi celebrado nos EUA, mas também se encontra regularmente registrado no Banco Central do Brasil, por meio dos Registros de Operações Financeiras (RDE-ROF), nos termos dos arts. 86 a 88 da Circular 3.689/13, como Contrato de Arrendamento Mercantil.

Destaca-se que na própria cláusula 17 está dito que a titularidade dos bens é da arrendadora, para efeito da legítima propriedade das aeronaves e da sua matrícula junto aos órgãos competentes.

Ademais, há outras cláusulas do leasing financeiro em discussão, que preveem que a propriedade das aeronaves continua sendo do Arrendador (Bank of America - BofA).

Nesse sentido, conforme registros na Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), agência reguladora federal cuja responsabilidade é supervisionar a atividade de aviação civil no Brasil, confirma-se que a propriedade das aeronaves pertence ao arrendador e que a Autuada possui apenas o direito de uso das aeronaves.

Sob outro aspecto, o fato do leasing financeiro se caracterizar como uma operação de financiamento, não desnatura a sua natureza, mas, pelo contrário, é justamente o caráter de financiamento que lhe é específico, servindo de elemento distintivo entre o leasing financeiro e o leasing operacional.

Há distinção entre leasing financeiro e compra e venda, sendo que neste último caso as partes convencionam a transferência da propriedade do bem e no leasing financeiro, o arrendador remanesce com a propriedade da coisa, adquirindo o arrendatário apenas o direito de uso, bem como uma opção de compra por um preço livremente estabelecido entre as partes.

Saliente-se, por oportuno, que o leasing financeiro constitui contrato válido e reconhecido pela prática e jurisprudência brasileiras.

No que tange ao valor residual garantido (VRG), defende a Fiscalização que, se de fato fosse um arrendamento mercantil com opção de compra, e não sendo esta exercida (já que é uma faculdade dada ao Arrendatário), não haveria razão para ser exigido o VRG, que é o saldo devido em razão da aquisição do bem.

Ocorre, porém que, enquanto a cobrança do VRG é expressamente proibida no leasing operacional, constitui ele elemento característico do leasing financeiro, sendo esta a principal diferença entre os dois tipos citados.

O seu pagamento não pode ser interpretado como exercício da opção de compra para aquisição do bem arrendado, nos termos do art. 7º da Resolução 2.309/96, mas, pelo contrário, o VRG deve ser o valor mínimo, contratualmente garantido, na hipótese de devolução do bem, em não se exercendo a opção de compra. Distingue-se que o chamado “valor residual” é o valor estipulado para o exercício da opção de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

compra, se o arrendatário adquirir a propriedade do bem e “valor residual garantido” é o valor mínimo garantido pelo arrendatário, em caso de devolução do bem.

No caso em análise, como menciona a Impugnante, não houve o exercício antecipado da opção de compra das aeronaves. O pagamento do VRG somente se fará necessário, ao final do prazo contratual, em caso de devolução das aeronaves, conforme previsto no adendo de Opção de Compra e Rescisão.

Abordando a questão contábil, quanto ao fato de ter a Contribuinte registrado a aeronave em seu imobilizado, tem-se que isso se deve aos novos padrões contábeis obrigatórios. Conforme item 20 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 06, o leasing financeiro deve ser registrado no ativo imobilizado do arrendatário.

Logo, tal escrituração não constitui elemento a sustentar a tese fiscal.

Defende a Fiscalização que também fazem prova da simulação de operação de arrendamento mercantil as informações constantes no campo Informações Complementares das DIs, de que as operações se referem à “nacionalização de admissão temporária”, com exigência dos tributos federais.

Não obstante, o regime especial de Admissão Temporária para Utilização Econômica, disciplinado pela IN RFB 1600/15, que admite a suspensão proporcional de tributos federais devidos na importação, está limitado ao arrendamento operacional, que não se confunde com o leasing financeiro.

Assim, a nacionalização e despacho para consumo das aeronaves, origina-se da legislação federal e não, de uma descaracterização do contrato de leasing financeiro.

Ou seja, a caracterização do fato gerador dos tributos federais incidentes sobre a importação, ao contrário do ICMS, não requer, necessariamente, a aquisição de sua propriedade, bastando para tanto a simples entrada no território nacional.

Contata-se que o entendimento que está fixado pelos Tribunais é no sentido de que é legítima da cobrança do IPI, na medida em que o fato gerador do IPI seria o desembaraço aduaneiro da mercadoria industrializada, nos termos do art. 46, inciso I, do CTN, sendo absolutamente desimportante a transmissão da propriedade.

Para exemplificar o entendimento que prevalece, seguem alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IPI. FATO GERADOR. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE AERONAVE. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO PROPORCIONAL. ART. 79, DA LEI N. 9.430/96.

1. O FATO GERADOR DO IPI INCIDENTE SOBRE MERCADORIA IMPORTADA É O DESEMBARAÇO ADUANEIRO, NA FORMA DO ART. 46, I, DO CTN, IRRELEVANTE SE ADQUIRIDA A TÍTULO DE COMPRA E VENDA OU ARRENDAMENTO (ART. 2º, §2º, DA LEI N. 4.502/64), TENDO POR BASE DE CÁLCULO O PREÇO QUE O PRODUTO ALCANÇARIA (OU SEJA, “PODERIA ALCANÇAR”) EM UMA VENDA IDEALIZADA (ART. 47, I, C/C ART. 20, II, DO CTN).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESSE MODO, O ART. 79, DA LEI Nº 9.430/96, AO PERMITIR A COBRANÇA PROPORCIONAL DO IPI INCIDENTE SOBRE BEM ADMITIDO TEMPORARIAMENTE NO TERRITÓRIO NACIONAL, VEÍCULA VERDADEIRA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, REGULAMENTADA PELO ART. 324, DO RAD (DECRETO N. 4.543/2002).

RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

(RESP 1078879/RJ, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 14/04/2011, DJE 28/04/2011)

.....
TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO. AERONAVE. LEASING. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR, DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

ESTA CORTE JÁ SE MANIFESTOU NO SENTIDO DE QUE INCIDE IPI SOBRE BENS ADQUIRIDOS DO EXTERIOR, MESMO QUE POR ARRENDAMENTO MERCANTIL, POIS O FATO GERADOR DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A MERCADORIA IMPORTADA É O DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

“O STJ POSSUI ENTENDIMENTO DE QUE O FATO GERADOR DO IPI INCIDENTE SOBRE MERCADORIA IMPORTADA É O DESEMBARAÇO ADUANEIRO, CONSOANTE A DICÇÃO DO ART. 46, I, DO CTN, SENDO IRRELEVANTE SE ADQUIRIDA A TÍTULO DE COMPRA E VENDA OU ARRENDAMENTO, AINDA QUE OCORRA APENAS A UTILIZAÇÃO TEMPORÁRIA DO BEM” (AGRG NO ARESP 236.056/AP, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJE 13/9/2013).

NÃO HÁ FALAR EM DEVOLUÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS, UMA VEZ QUE “O ART. 79 DA LEI N. 9.430/96, AO PERMITIR A COBRANÇA PROPORCIONAL DO IPI INCIDENTE SOBRE BEM ADMITIDO TEMPORARIAMENTE NO TERRITÓRIO NACIONAL, VEÍCULA VERDADEIRA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, REGULAMENTADA PELO ART. 324, DO RAD (DECRETO N. 4.543/2002)” (RESP 1.078.879/RJ, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE 28/4/2011).

AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AGRG NO RESP 1382415/CE, REL. MINISTRO OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 09/06/2015, DJE 23/06/2015)

Vale também destacar excerto do voto da relatora, Desembargadora Federal Ângela Catão, da 7ª Turma do TRF da 1ª Região, abordando a mesma discussão do IPI, qual seja: *“há incidência do IPI na importação de produto industrializado, no desembaraço aduaneiro, porque há o ingresso, em território brasileiro, de produto industrializado, ainda que a mercadoria retorne ao exterior, como no caso do leasing”* (Processo nº: 2003.34.00.032075-5/DF)

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/03/2018 - Cópia WEB

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Novamente analisando o ICMS, conforme anteriormente transcrito (item 175 da Parte 1 do Anexo 1 do RICMS/02), na vigência das operações objeto da autuação, a previsão regulamentar era de isenção do ICMS “*na entrada, decorrente de importação do exterior, de aeronave objeto de arrendamento mercantil (leasing) de qualquer espécie*”. (Grifou-se).

A conclusão a respeito é de que a opção do legislador Federal foi uma (cobrança do tributo federal) que não foi acompanhada, em sua inteligência, do legislador Estadual (isenção do tributo estadual).

Por fim, contribui também para a tese da Defesa o fato de ter-se comprovado a efetiva devolução antecipada de umas das aeronaves (avião Dassault Falcon 2000) arrendadas ao BofA, com a sua conseqüente reexportação para fora do Brasil, conforme Extrato do Registro de Exportação, Declaração de Exportação e Comprovante de Exportação.

Com todos esses pontos abordados, imperioso concluir que a Fiscalização não alcançou trazer aos autos elementos bastantes a descaracterizar o contrato de leasing financeiro, razão de cancelamento das exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Hugo Barreto Sodré Leal e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

P