

**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 Contatos 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 - PAFE 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 a 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