

Acórdão: 22.888/18/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000692087-92
Impugnação: 40.010144342-45
Impugnante: Havan Lojas de Departamentos Ltda.
IE: 002344004.00-54
Proc. S. Passivo: Isabel Cristina Orthmann/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/Belo Horizonte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - AERONAVE. Acusação fiscal de realização de importação de aeronave procedente do exterior sem o recolhimento do ICMS devido, nos termos do que preceitua o art. 5º, § 1º, item 5, da Lei nº 6.763/75. Segundo a Fiscalização, estaria caracterizada a efetiva aquisição do bem, a despeito da apresentação, pela Autuada, de contrato de *leasing* financeiro. Todavia, inexistem provas nos autos aptas a sustentar a imputação fiscal. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada teria deixado de recolher o ICMS incidente na importação da aeronave descrita na Declaração de Importação nº 16/0712276-8, desembarçada em 12/05/16, momento em que ocorreu a nacionalização do bem.

A irregularidade foi apurada mediante análise da mencionada Declaração de Importação, bem como do Contrato de Arrendamento Operacional de Aeronave (sem Opção de Compra), celebrado em 19/04/11, e do Instrumento Particular de Arrendamento Financeiro de Aeronave, alterado e consolidado, celebrado em 09/05/16 (com opção de compra).

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

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000020723.16 (fls. 02/03);
- Intimações Fiscais (fls. 04/08);
- Relatório Fiscal (fls. 13/25);
- Anexo 1, intitulado “Demonstrativo de Apuração do ICMS e do Total do Crédito Tributário” (fls. 26/27);

- Anexo 2, intitulado “Documentos diversos que Integram o Auto de Infração” (fls. 28/386).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 391/422, acompanhada dos documentos de fls. 423/508, argumentando, em síntese, o que segue.

De início, a Impugnante relata que a aeronave foi importada em 2011, por meio de contrato de *leasing* operacional sem opção de compra, sob o regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, perante a Receita Federal, pelo prazo de 60 (sessenta) meses.

Isto posto, findo o prazo contratual do arrendamento operacional, foi compelida a celebrar novo contrato, na modalidade de arrendamento financeiro, pelo prazo de 40 (quarenta) meses, em decorrência de alterações introduzidas na legislação federal de regência da matéria, motivação esta expressamente consignada no instrumento contratual alterado.

Afirma ainda a Impugnante que a entrada da aeronave ao abrigo do contrato de arrendamento financeiro é considerada, na legislação tributária federal, uma importação, o que requer a realização do despacho para consumo, com incidência do IPI, diferentemente do que ocorre em matéria de ICMS, haja vista a previsão expressa de isenção do tributo estadual.

Conforme destaca a Impugnante, o fato de ter havido o despacho da aeronave para consumo, nos termos previstos na legislação federal, não implica necessariamente a aquisição definitiva do bem, consoante entendido pela Fiscalização.

Nesta perspectiva, assevera que a mera nacionalização do bem não constitui fato gerador do ICMS, sendo imprescindível a circulação da mercadoria, ou seja, a transferência de propriedade do bem, o que só ocorrerá, *in casu*, quando houver a aquisição do bem por parte da arrendatária, o que não ocorreu até o momento.

Para fundamentar sua argumentação, cita dispositivos legais e excertos doutrinários pertinentes à matéria.

Após abordar a legislação pertinente ao registro de aeronaves no Brasil, bem como aspectos contábeis concernentes ao contrato em questão, insurge-se também contra à base de cálculo adotada pela Fiscalização para fins de apuração do crédito tributário e, ao final, pede a improcedência do lançamento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização comparece aos autos e, em Manifestação de fls. 511/526, refuta as alegações da Impugnante.

De início, transcreve as informações constantes do campo “Informações Complementares” da DI nº 16/071227608, bem como a legislação federal mencionada, destaca que “*no momento da nacionalização da aeronave, foi recolhido o valor restante do IPI, em relação ao valor integral devido, uma vez que por ocasião da importação da aeronave, foi recolhido apenas o montante proporcional ao tempo de*

sua permanência no país”, para concluir, em seguida, que “com a nacionalização da mercadoria, isto é, com a importação a título definitivo, ocasião em que o Contribuinte apresenta as Declarações de Importação para a nacionalização das mercadorias, fica caracterizada a mudança de titularidade destas”, resultando daí a exigência do tributo estadual.

Isto posto, cita também a Consulta de Contribuinte nº 010/09, expedida pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, que entende assente com o seu posicionamento, asseverando ainda que a isenção prevista no item 175, Parte 1, Anexo I do RICMS/02 não seria aplicável ao presente caso.

Após abordar o regime aduaneiro adotado pela Receita Federal do Brasil na situação em apreço, reitera seu entendimento no sentido de que teria havido a importação definitiva do bem e passa a discorrer acerca dos critérios utilizados para fins de definição da base de cálculo apurada adotada no âmbito do Auto de Infração.

Por fim, pede pela procedência do feito fiscal.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 531/547, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Consoante relatado, o lançamento em questão versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada teria deixado de recolher o ICMS incidente na importação da aeronave descrita na Declaração de Importação nº 16/0712276-8, irregularidade esta apurada mediante análise da mencionada Declaração de Importação, bem como do Contrato de Arrendamento Operacional de Aeronave (sem Opção de Compra), celebrado em 19/04/11, e do Instrumento Particular de Arrendamento Financeiro de Aeronave, alterado e consolidado, celebrado em 09/05/16 (com opção de compra).

Exige-se, por consequência, ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Pelas informações constantes dos autos, verifica-se que a Impugnante, inicialmente, promoveu a entrada, em território nacional, da aeronave marca “Learjet”, Modelo 45 XR, ano de fabricação 2011, série 422, equipada com 2 motores, estes da marca “Honeywell”, mod. TFE 731-20-BR, série 132214C e série P132213C, prefixo brasileiro PR-HVN, inicialmente por meio da DI nº 11/0828862-8 (fls. 44/52), desembaraçada em 12/05/11, mediante Contrato de Arrendamento Operacional Simples (fls. 148/199), sem opção de compra, pelo prazo de 60 meses, sob o Regime Especial de Admissão Temporária perante a Receita Federal, com recolhimento do IPI proporcional ao tempo de permanência do bem no país, e sem recolhimento do ICMS, com fundamento no disposto no item 175 do Anexo I do RICMS/02 (isenção).

Isto posto, conforme adiantado, com o término do referido contrato a Impugnante celebrou o Instrumento Particular de Arrendamento Financeiro de Aeronave Alterado e Consolidado (fls. 53/147), em 09/05/16, pelo prazo de 40 (quarenta) meses, com cláusula específica prevendo a possibilidade de compra do bem,

período em que foi emitida nova Declaração de Importação (DI nº 16/0712276-8 - fls. 33/43) para fins de nacionalização da aeronave, sendo exigido, pela Receita Federal do Brasil, o restante do tributo suspenso, relativamente ao IPI.

Tais Contratos foram celebrados entre “SFG AIRCRAFT, INC”, como Arrendador, e “HAVAN Loja de Departamentos Ltda” (Autuada), como Arrendatária.

Como se vê, a discussão pressupõe inicialmente o enfrentamento da questão relativa à ocorrência ou inoocorrência do fato gerador do ICMS na situação em comento.

A Fiscalização defende que a efetivação do despacho para consumo (ou nacionalização do bem) denotaria a realização de operação relativa a circulação da mercadoria, o que ensejaria a exigência do ICMS e acréscimos legais.

Para fundamentar seu entendimento, ressalta, dentre outros aspectos, as informações constantes da DI nº 16/0712276-8 (campo “Informações Complementares” -fls. 39/40), *in verbis*:

“Trata-se de declaração de importação para fins de nacionalização de aeronave que se encontra no país sob o regime especial de admissão temporária, de acordo com o disposto nos artigos 373 e 374 do regulamento aduaneiro, aprovado pelo Decr. 6759/2009, combinado com o art. 6 (sexto) da então vigente IN SRF 285/2003, conforme declaração de importação num. 11/0828862-8. Processo Administrativo num. 13971.720723/2011-54.

Nacionalização sendo efetuada de acordo com o disposto no art. 367, inc. V e art. 375 do Reg. Aduaneiro, combinado com o art. 73 da IN RFB num. 1600/2015.”

Neste sentido, argumenta que, com a nacionalização da mercadoria, isto é, com a importação a título definitivo, teria ocorrido a mudança da propriedade do exportador, no exterior, para a adquirente (Impugnante), estabelecida no País.

Assim sendo, a despeito da existência de um contrato de arrendamento mercantil firmado entre a Impugnante e a empresa “SFG AIRCRAFT, INC”, sediada nos Estados Unidos, estaria caracterizada a compra e venda ensejadora da exigência do ICMS.

Ocorre, todavia, que os elementos carreados aos autos **não** permitem comprovar a imputação fiscal.

Antes de mais nada, convém destacar que inexistente qualquer dúvida quanto ao fato de que a aeronave em questão fora originalmente importada sob o amparo de um contrato de arrendamento operacional (sem opção de compra), o qual, posteriormente, em virtude de alterações havidas na legislação tributária federal, foi alterado para a modalidade de arrendamento financeiro (com opção de compra).

Mencionado fato encontra-se referido, de modo expresso, no contrato firmado entre as partes e que foi juntado aos autos pela própria Fiscalização (fl. 55).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com tal alteração contratual, resultou modificado, também, o tratamento tributário dispensado pela legislação federal, eis que efetivado o chamado “despacho para consumo” e extinto o regime aduaneiro de admissão temporária, nos termos do que dispõe o art. 367, inciso V, do Regulamento Aduaneiro.

Entretanto, a despeito disto, a prova dos autos não autoriza a conclusão de que teria havido a compra (com respectiva alteração da propriedade) da aeronave por parte da Impugnante.

Com efeito, além das expressas disposições constantes do “Instrumento Particular de Arrendamento Financeiro de Aeronave Alterado e Consolidado” (fls. 53/147), que confirmam as afirmações da Impugnante (conforme estão a demonstrar, dentre outras, as disposições pertinentes à opção de compra, de que trata o item nº 7 do contrato – fl. 84 dos autos), cumpre ressaltar, ainda, que os apontamentos constantes do Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB) atestam que a aeronave continua na propriedade da empresa “SFG AIRCRAFT, INC”, figurando a Impugnante apenas como mera operadora do avião no Brasil.

Em outras palavras, ante a apresentação de contrato, devidamente assinado e registrado, validamente firmado à luz do direito aplicável, em que afigura-se incontroversa a pactuação do arrendamento financeiro (em cujo âmbito não foi, ainda, exercida a opção de compra do bem) e, ademais, tendo por base a informação proveniente da autoridade aeronáutica brasileira, conforme consulta efetuada relativamente à matrícula da aeronave, incumbiria à Fiscalização produzir a prova hábil a desconstituir tais documentos, prova esta que não foi carreada aos autos.

Cumpre salientar, ademais, que, à luz da legislação federal, o despacho para consumo não implica necessariamente na descaracterização do contrato de arrendamento financeiro, conforme entende a Fiscalização.

Registre-se, a propósito, que matéria análoga foi recentemente julgada por este E. Conselho de Contribuintes, tendo sido decidido, no âmbito do Acórdão nº 22.862/18/1ª, *in verbis*:

“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).

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, VEICULA 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 DESEMBARÇO 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)” (GRIFOU-SE)

Uma vez confirmado tratar-se, efetivamente, de contrato de arrendamento mercantil, na modalidade “*leasing* financeiro”, urge avaliar o tratamento tributário dispensado pelo legislador estadual ao tema, especificamente em matéria de ICMS.

Ressalta-se, de início, que o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96 aborda o tema, abstando-se de fazer qualquer distinção entre *leasing* operacional e financeiro e ressalvando a incidência do ICMS apenas na hipótese 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;

Em Minas Gerais, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 7º, reconhece a não incidência do ICMS na importação de bens por arrendamento mercantil de qualquer espécie, sendo que o § 6º, inciso III, deste mesmo dispositivo determina 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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:

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>

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resulta evidente, portanto, que aprouve ao legislador estadual conferir tratamento diverso (e mais favorecido: isenção) se comparado àquele existente no âmbito da legislação de regência dos tributos federais, relativamente à importação de aeronaves, quando realizada mediante contrato de arrendamento mercantil **de qualquer espécie**, razão pela qual descabe cogitar da incidência de ICMS no caso em apreço.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 13 de março de 2018.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator