

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.790/24/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002644806-76  
Impugnação: 40.010155364-41  
Impugnante: Líder Taxi Aéreo S/A - Air Brasil  
IE: 062006780.00-67  
Proc. S. Passivo: Vitor Sudano Ferreira  
Origem: DF/Governador Valadares

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação fiscal de 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 c/c art. 2º, inciso I c/c art. 4º, inciso I, alínea “c”, ambos do RICMS/02, em razão de descaracterização da operação de arrendamento mercantil de aeronave firmada entre empresas interdependentes, nos termos dos arts. 2º, § 1º e 11, § 1º, ambos da Lei nº 6.099/74 c/c arts. 27, inciso VII e 33, ambos da Resolução BACEN nº 2.309/96. No entanto, a operação se caracteriza como um arrendamento simples/operacional sem opção de compra, o qual possui natureza jurídica semelhante à locação de coisas, inexistindo elementos que comprovem a transferência da propriedade da aeronave da Arrendadora para a Arrendatária. Infração não caracterizada. Canceladas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação de falta de recolhimento do ICMS incidente na importação do exterior da aeronave descrita na Nota Fiscal de Entrada nº 6.634, de 06/12/17, em razão de descaracterização do contrato de arrendamento mercantil – leasing sem opção de compra, firmado em 16/11/22 com a empresa Líder International Aviation BV, situada em Amsterdã, na Holanda (incluído em cópia no Anexo 2 – págs. 06/10).

A aeronave entrou no Brasil por meio do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, em 16/11/17, nos termos da IN RFB nº 1.600/15, com autorização para permanecer por 60 (sessenta) meses, que era o prazo original do contrato de arrendamento mercantil – leasing firmado em 16/11/17, com previsão de retorno à posse do Arrendador em 16/11/22.

Analisando os documentos da operação, o Fisco constatou que Arrendadora e Arrendatária são empresas interdependentes, visto que um dos sócios-administradores da Autuada/Arrendatária, também assina o contrato como representante da Arrendadora

(págs. 10), atraindo a aplicação dos arts. 2º, § 1º e 11, § 1º, ambos da Lei nº 6.099/74 c/c art. 27, inciso VII e art. 33, ambos da Resolução BACEN nº 2.309/96, de forma a afastar o tratamento jurídico especial previsto nessa lei para o arrendamento mercantil e considerar a operação como uma compra e venda a prestação.

Ao tempo da importação, a Nota Fiscal nº 6.604 foi emitida consignando parte da base de cálculo e do ICMS relativos à operação de compra e venda (págs. 05), sem qualquer pagamento relacionado, razão pela qual lavrou-se o presente Auto de Infração para cobrar o imposto não recolhido.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

O e-PTA está instruído com os seguintes documentos:

- Auto de Infração (AI) – págs. 01/02;
- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) – págs. 03;
- Anexo 1: NF-e nº 6.634 – págs. 04/05;
- Anexo 2: Contrato de Arrendamento – págs. 06/10;
- Anexo 3: Quadro Societário Autuada – págs. 11/12;
- Anexo 4: Dados do Sócio Ronaldo – págs. 13/14;
- Anexo 5: DCT e Memória de Cálculo – págs. 15;
- Decreto nº 8.950/16 e TIPI – págs. 16/440;
- Relatório Fiscal – págs. 442/445;
- Termo de Intimação nº 091/2021 (Exploratório) – págs. 446;
- Intimação do Lançamento – págs. 447/450.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 453/491, acompanhada dos 23 (vinte e três) documentos descritos no rol de págs. 490/491, os quais foram incluídos nos autos às págs. 492/1.578.

Afirma, em síntese, o que segue:

- a operação descrita na Nota Fiscal nº 6.634 constitui hipótese de arrendamento simples (mera locação de bem) e não de arrendamento mercantil, razão pela qual não se submete às normas da Lei nº 6.099/74, mas sim da Lei nº 7.565/86, que veicula o Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA). Acrescenta que o CBA não possui qualquer vedação à celebração de contrato de arrendamento simples entre empresas do mesmo grupo econômico ou com quadro societário comum;
- a operação de arrendamento em questão não possui opção de compra de aeronave arrendada, o que impossibilita sua classificação como arrendamento “mercantil”, nos termos do art. 137 do CBA;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o art. 7º da Lei nº 6.099/74 subordina ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil (BACEN) somente as operações de arrendamento mercantil (financeiro e operacional) firmados com instituições financeiras, que são as entidades sujeitas ao controle e fiscalização do BACEN, o que não inclui o arrendamento simples ou operacional realizado pela Autuada com fulcro no CBA;

- acrescenta que o art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/96 limita seu alcance às operações de arrendamento realizadas por “banco múltiplo com carteira de arrendamento mercantil” ou por “instituição financeira que atenda aos requisitos de seu art. 13”, definições nas quais não se enquadra arrendadora Líder BV. Conclui que, por essas razões, a operação em comento não se submete às regras dessa resolução, nos termos do seu art. 33;

- os Tribunais Superiores (STF e STJ) e o TJMG têm entendimento pacífico no sentido da inexistência de fato gerador do ICMS na importação temporária de bens decorrente de contratos de arrendamento operacional/simples, quando não contemplam a opção de compra”, com fulcro no art. 155, inciso II e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88. Transcreve jurisprudências desses tribunais;

- o item 28 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (redução de base de cálculo) é inaplicável à hipótese dos autos, onde prevalece o art. 5º, inciso XIII, do mesmo RICMS/02, que prevê a não incidência do imposto nas “operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil – leasing sem opção de compra ao arrendatário”. Acrescenta que a antinomia entre as normas deve ser resolvida em favor o art. 5º, inciso XIII, que é uma norma de caráter mais específico;

- O Mandado de Segurança (MS) nº 5164095-57.2017.8.13.0024, ajuizado em 17/11/17, suspendeu a exigibilidade do ICMS sobre a aeronave para fins de desembaraço, conforme sentença proferida pela 1ª Vara de Feitos Tributários de Belo Horizonte (Doc. 11 da Impugnação). Em face de apelação, o TJMG reconheceu a preliminar de ilegitimidade passiva da autoridade coatora, determinando a extinção do MS sem resolução do mérito, situação que não impede uma nova interpelação do Poder Judiciário. Acrescenta que o MPMG se manifestou favoravelmente à não incidência em ambas as instâncias;

- a alíquota do IPI na importação de aeronave por empresa de táxi aéreo é de 5% (cinco por cento), nos termos das Notas Complementares (NCs) nºs 88-1 a 88-3 do Decreto nº 8.950/16 (TIPI), e não de 10% (dez por cento), como considerou o Fisco em seus cálculos;

- há diversos outros erros e imprecisões no cálculo do Fisco para o valor do ICMS supostamente devido, os quais estão detalhados às págs. 483/486 dos autos e resultaram na exigência de um valor de ICMS mais de duas vezes maior do que aquele destacado na Nota Fiscal nº 6.634. Conclui que apresentou o cálculo correto no Doc. 08, anexo à Impugnação;

- o art. 5º, inciso XIII, e o item 28 da Parte 1 do Anexo IV, ambos do RICMS/02 sofreram alterações desde a época do fato gerador, as quais, apesar de sutis,

deixam claro a procedência da interpretação defendida pela Impugnante, conforme detalhado às págs. 487/489;

- não houve qualquer impedimento à admissão da aeronave objeto da presente autuação no Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, uma vez que o arrendamento firmado entre a Impugnante e a Arrendadora não se enquadra na categoria mercantil.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Lançamento, do Aditamento à Impugnação e da Manifestação Fiscal**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 1.580/1.581, afirmando que:

- acata o argumento de que alíquota de IPI da operação é de 5% (cinco por cento) e não de 10% (dez por cento), como se considerou inicialmente;

- no lançamento original, houve erro na apuração da base de cálculo da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, que deveria ter sido calculada pela diferença entre a base de cálculo reduzida apurada pelo Fisco e a base de cálculo consignada na NF-e nº 6.634, o que foi revisado em sede da reformulação.

As duas modificações resultaram em um acréscimo no valor total do crédito tributário, conforme demonstrativo de págs. 1.581.

Na oportunidade, o Fisco manifesta-se às págs. 1.582/1.596, refutando as demais alegações da Impugnante com base nos seguintes argumentos:

- concorda que a operação da NF-e nº 6.634 não se submete às regras estabelecidas na Lei nº 6.099/74 e na Resolução BACEN nº 2.309/96, mas não porque se trata de um arrendamento simples, como alegado, mas sim porque o contrato de arrendamento foi descaracterizado, por serem as duas empresas interdependentes e integrantes do mesmo grupo econômico, como reconhece a própria Defesa;

- ao contrário do que entende a Impugnante, a entrada da aeronave importada em território nacional, após o seu desembaraço aduaneiro, constitui fato gerador do ICMS, nos termos do art. 2º, inciso I c/c art. 4º, inciso I, alínea “c”, ambos do RICMS/02;

- a não incidência do art. 5º, inciso XIII, do RICMS/02 não se aplica ao presente caso, visto que o arrendamento mercantil foi descaracterizado e a operação não pode ser classificada como comodato (por haver parcela mensal a ser paga) e nem como locação, por força da distinção entre arrendamento e locação prevista nos arts. 4º e 9º do Decreto nº 2.889/98 e pelo fato de que o termo de contrato o nomeia como “Contrato de Arrendamento”;

- a alíquota do IPI foi corrigida para 5% (cinco por cento), conforme alegado pela Defesa. Acrescenta que apesar de diferenças metodológicas, após essa correção, os cálculos da Defesa e do Fisco chegaram ao mesmo valor de IPI efetivamente pago e, por consequência, de ICMS devido quando aplicada a redução de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BC do item 28 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Conclui que, ao contrário do que alega a Defesa, a COFINS integra a BC do ICMS;

- o item 26 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que substituiu o citado item 28 a partir de 30/12/20, não traz nenhuma mudança que beneficie a Autuada, razão pela qual não se trata de hipótese de aplicação do art. 106, inciso II, do CTN. Informa que a única diferença entre os dois dispositivos foi a inclusão, no item 26, do trecho “*observado o disposto no inciso XIII do art. 5º deste Regulamento*”.

Requer a procedência do lançamento.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada apresenta o 1º Aditamento à Impugnação de págs. 1.599/1.645, incluindo os documentos de págs. 1.646/2.808, reiterando os termos da impugnação inicial e acrescentando os seguintes pontos:

- em sua manifestação, o Fisco confunde arrendamento mercantil financeiro, regido pelas normas da Lei nº 6.099/74, com o arrendamento operacional/simplex, instituto que não possui regulamentação específica e que engloba um negócio jurídico análogo à locação de bens móveis, nos termos do art. 565 do Código Civil. Cita doutrina;

- o elemento distintivo preponderante do arrendamento mercantil financeiro em relação ao arrendamento simples/operacional é a obrigatória existência, somente no primeiro, de cláusula de opção de compra do bem ou de renovação do contrato, como faculdade do arrendatário. Aduz que essa cláusula não está presente no contrato de arrendamento firmado pela Autuada;

- nos termos do seu art. 1º, a Resolução BACEN nº 2.309/96 regula apenas operações de arrendamento firmadas com instituições sujeitas ao controle e fiscalização do BACEN, que não é o caso da Arrendadora e nem da Arrendatária. Assim, a regra dessa resolução que limita o arrendamento entre coligadas à modalidade “arrendamento mercantil financeiro”, aplica-se apenas aos contratos firmados entre instituições financeiras, não alcançando o contrato em tela;

- como não se trata de arrendamento da espécie “mercantil”, não há qualquer impedimento a que a aeronave se submeta ao Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, o que afasta a aplicação do art. 379 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), do art. 7º da IN RFB nº 1.600/15, da Lei nº 6.099/74 e da Resolução BACEN nº 2.309/96;

- de acordo com a legislação de regência e com a jurisprudência dos tribunais, não incide ICMS na importação temporária de bens decorrente de contrato de arrendamento sem opção de compra do bem. Acrescenta que o art. 155, inciso II e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88 exige, para ocorrência do fato gerador do ICMS, além da importação, que haja aquisição ou transferência da propriedade do bem, entendimento que é refletido nos arts. 2º e 3º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 5º, inciso XIII, do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a exigência do ICMS no presente caso contraria entendimento externado em situações idênticas pela SEF/MG, por meio de esclarecimentos e consultas de contribuintes, conforme trechos transcritos;

- o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui entendimento de que operações idênticas a essa não devem ser tratadas como arrendamento mercantil, mas sim como arrendamento simples de aeronave;

- além da redução da alíquota de IPI para 5% (cinco por cento), o Fisco deveria ter aplicado a redução de base de cálculo do ICMS, de forma que a alíquota fosse equivalente a 4% (quatro por cento) do valor da operação, nos termos do Convênio ICMS nº 58/99. Acrescenta que após a reformulação do lançamento, o valor da base de cálculo reduzida quase dobrou, sem qualquer explicação para alteração tão expressiva. Conclui apresentando a apuração que entende correta para o valor da base de cálculo.

Requer novamente a improcedência do lançamento.

Em nova Manifestação de págs. 2.809/2.820, o Fisco reitera argumentos da manifestação original e acrescenta que:

- ao contrário do que entende a Impugnante, a entrada da aeronave importada em território nacional, possível após o seu desembarço aduaneiro, constitui fato gerador do ICMS, nos termos do art. 2º, incisos I e XIV, c/c § 2º e art. 4º, inciso I, alínea “c”, ambos do RICMS/02;

- pelas suas características, a operação realizada pela Autuada não pode ser considerada comodato e nem arrendamento mercantil. Além disso, os arts. 4º e 9º, ambos Decreto nº 2.889/98, deixam claro que existe distinção entre o aluguel e o arredamento operacional objeto do contrato firmado pela Autuada;

- no título do contrato firmado lê-se “CONTRATO DE ARRENDAMENTO”, tornando evidente que não se trata de um contrato de locação. Acrescenta que não há qualquer sentença no contrato que leve ao entendimento que se trata de uma locação. Conclui que o dever de contratar seguros para a aeronave e de responsabilidade civil, nomeando a arrendadora como beneficiária, previsto na “Seção 7” do contrato, diferencia o contrato de uma locação, onde não existe esse tipo de cláusula;

- os esclarecimentos e as respostas a consultas de contribuintes transcritos pela Impugnante não se aplicam ao caso em estudo, já que todos referem-se a contratos de arrendamento mercantil, categoria na qual não se enquadra o contrato da Autuada;

- o erro cometido pelo Fisco em relação à alíquota de IPI aplicável no cálculo do ICMS devido pela Autuada foi devidamente corrigido por meio de reformulação do crédito tributário, conforme documentos já incluídos nos autos, que demonstram perfeitamente os fundamentos e justificativas dos valores;

- o Convênio ICMS nº 58/99 não possui previsão de redução de base de cálculo com efeito equivalente à alíquota de 4% (quatro por cento) do valor da operação, mas apenas autoriza que os estados reduzam a base de cálculo do ICMS na

mesma proporção em que foram reduzidos os impostos federais (no caso, o IPI), regra plenamente compatível com item 28 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Na “Conclusão” do Parecer (págs. 2.819/2.820), o Fisco informa que houve inclusão nos autos do Termo de Intimação nº 054/2023, enviado para a Autuada em 28/04/23 (págs. 2.822), e dos documentos apresentados em resposta (Despacho RFB prorrogando o REAAT por mais 40 meses, Contrato de Arrendamento por mais 40 meses, comprovantes de pagamento dos aluguéis mensais e respectiva planilha de controle – Anexos 57/66 – págs. 2.845/3.186), razão pela qual foi reaberta vista dos autos pelo prazo de 5 (cinco) dias (págs. 3.187).

Além disso, também foi incluída nos autos uma segunda manifestação do Fisco, de págs. 2.840/2.844, onde ele analisa os documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação nº 054/2023, resumidamente, nos seguintes termos:

- analisando os documentos apresentados em sede de impugnação, não identificou vícios no despacho emitido pela RFB ou no contrato de arrendamento da aeronave, mas o valor total pago durante os 60 (sessenta) meses do contrato de arrendamento foi de US\$ xxxxx, superando o total devido segundo o contrato;

- acrescenta que se forem incluídas as transferências feitas para a filial da Líder Aviation BV nas Bahamas, que sequer é citada no contrato, o total passa a ser de US\$ xxxxx. Conclui que, a seu ver, trata-se de fortes indícios de que o contrato é uma simulação;

- a maioria dos comprovantes de pagamento não corresponde a um único mês de aluguel, como se esperaria. Acrescenta que grande parte dos comprovantes indicam suposta quitação antecipada de vários meses de aluguel, com influência negativa na liquidez da Autuada, o que contraria o argumento de que a garantia de liquidez foi um dos principais motivos para arrendar a aeronave ao invés de comprá-la;

- o Fisco entende que o fato de os pagamentos serem feitos em dólares americanos, cuja cotação varia diariamente, torna essa contradição relativa à liquidez ainda mais evidente, pois o pagamento em “lotes” desconsidera as variações na cotação do dólar que ocorrerão nos meses subsequentes, o que, claramente, acarreta prejuízo financeiro entre as partes envolvidas na transação;

- conclui que o pagamento de aluguéis mensais em “lotes” constitui forma mais complexa de se cumprir o contrato de arrendamento do que os pagamentos mensais, o que denota falta de propósito negocial, possibilitando enquadrar a situação no arts. 83, § 2º e 84, ambos do RPTA.

Em resposta aos novos elementos e às manifestações do Fisco, a Impugnante apresenta o 2º Aditamento à Impugnação de págs. 3.191/3.199, acompanhado dos 18 (dezoito) documentos enumerados no rol de págs. 3.199 (incluídos às págs. 3.200/3.507), onde acrescenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- ao responder ao Termo de Intimação nº 054/2023, (a) informou que a aeronave não foi devolvida, em virtude de prorrogação do contrato de arrendamento por mais 40 (quarenta) meses, vigentes a partir de 03/11/22; (b) apresentou contratos de câmbio com indicação do Registro de Operação Financeira (ROF) junto ao BACEN e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovantes de transferências bancárias; (c) nos pagamentos feitos no exterior, por meio da conta mantida no Itaú BBA New York, não necessitam de contratos de câmbios, conforme circulares do BACEN; (d) apresentou planilha com dados de vencimentos e dos pagamentos realizados;

- a Arrendadora Líder Aviation BV não possui ou possuiu filiais ou estabelecimentos nas Bahamas ou em quaisquer outras jurisdições que não Amsterdam/Holanda, onde a empresa é legalmente constituída. Acrescenta que ela possui apenas uma conta bancária no Itaú BBA de Nassau, Bahamas, para onde foram transferidas parcelas do arrendamento pagas pela Arrendatária com recursos disponíveis em contas mantidas também no exterior, hipótese em que é dispensado o contrato de câmbio;

- as remessas feitas a partir da conta da Autuada no Itaú BBA New York conjugam valores referentes ao arrendamento em análise e de outros arrendamentos de aeronaves, objetos de contratos diversos celebrados entre as mesmas partes. Assim, não há que se falar em pagamentos muito superiores ao valor do contrato de arrendamento, como equivocadamente afirma o Fisco em suas ilações, baseadas em análise inadequada de documentos;

- a mera análise das tabelas e documentos listados nos itens 3.2 “a” e “b”, de págs. 3.195, reordenados para facilitar a análise, permite concluir que nunca houve antecipação de pagamento “em lote” das parcelas do contrato de arrendamento, como alegado. Inobstante, a relação contratual de direito privado existente entre as partes não impõe vedação à antecipação de pagamento, de forma que sua eventual realização não é indício de simulação e nem à pretensa desconsideração do negócio jurídico.

Requer a procedência de sua impugnação e o cancelamento do lançamento.

Em nova Manifestação de págs. 3.508/3.516, o Fisco acrescenta os seguintes pontos:

- acata o argumento de que não houve remessas ou transferências bancárias para filial da Arrendatária nas Bahamas, mas apenas transferência de recursos para conta bancária situada nesse local;

- reitera que a Autuada faz recorrentes pagamentos de parcelas em “lotes”, como é comprovado pelos documentos 02, 03, 04, 05, 06, 10, 14, 15, 16 e 17, apresentados pela Autuada juntamente com seu último aditamento, e pelas planilhas que os acompanham, conforme trechos transcritos às págs. 3.510/3.512;

- esses mesmos documentos, conforme listagem de págs. 3.512/3.514, demonstram que vários pagamentos são efetuados em datas muito posteriores às de vencimento das supostas parcelas correspondentes, o que claramente caracteriza falta de propósito negocial;

- o Registro de Operações Financeiras (ROF) código TA13194, que é parte do “Documento 18” do último aditamento, lista todos os pagamentos relacionados ao arrendamento em questão até a data da sua emissão;

- o ROF código TA13194 menciona no campo “Informações Complementares” a existência de um “*Aluguel Complementar de 353,76 USD por 23.790/24/2ª*”

*Hora Voada*". Contudo, não existe qualquer cláusula determinando o pagamento de aluguel por hora voada no contrato de arrendamento da aeronave objeto desta peça fiscal. Acrescenta que, até aquela data, além de 45 (quarenta e cinco) parcelas do arrendamento, já haviam sido pagos valores adicionais, não previstos no contrato. Conclui que essa situação ocorre também em relação a outros contratos envolvidos nos "pagamentos conjuntos" de parcelas, o que torna impossível determinar a veracidade dos valores informados nas planilhas de memória de cálculo/pagamentos apresentadas pela Impugnante;

- todos esses elementos levam à conclusão de que o contrato em estudo tem o intuito de disfarçar a compra da aeronave envolvida no arrendamento, mediante envio de remessas de dinheiro da Impugnante para a Arrendadora ao longo do tempo.

Requer seja julgado procedente o lançamento.

Em seguida, a Defesa apresenta o Requerimento de págs. 3.518/3.522, requerendo a retirada do processo da pauta de julgamento e a concessão de prazo para manifestação quanto à Manifestação Fiscal de págs. 3.508/3.516, em razão dos seguintes aspectos:

- nessa manifestação foram feitas análises e ponderações relativas às informações prestadas pela Autuada no âmbito do Termo de Intimação nº 054/2023, com base nas quais o Fisco trouxe aos autos elementos materiais adicionais aos já existentes nos autos;

- por desconhecimento ou incompreensão, o Fisco chegou a conclusões equivocadas, imputando irregularidades inexistentes aos negócios jurídicos praticados pela Impugnante, sob o argumento de falta de propósito negocial;

- necessidade de corrigir o rito de tramitação processual, alterando-o de sumário para ordinário, em observância ao disposto no art. 150, inciso I, do RPTA, com envio do e-PTA para elaboração de Parecer da Assessoria do CCMG, visto que após a reformulação do lançamento realizada pelo Fisco, seu valor passou a ser superior a 600.000 UFEMGs.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 30/11/23 (págs. 3.523/3.524), a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG decide, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o requerimento de adiamento do julgamento. Também em preliminar, à unanimidade, em retificar o rito em que tramita o PTA, de sumário para ordinário. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização dê vista à Impugnante da Manifestação Fiscal de págs. 3.508/3.516, pelo prazo de 10 (dez) dias. Ato contínuo, vista à Fiscalização e posterior remessa à Assessoria do CCMG para elaboração de Parecer.

Aberta vista, a Impugnante apresenta o 3º Aditamento à Impugnação de págs. 3.532/3.544, no qual sintetiza os argumentos de todas as suas manifestações anteriores e acrescenta os seguintes aspectos:

- por não se tratar de um negócio jurídico adstrito à hipótese de incidência do ICMS, não há como se exigir esse imposto na importação temporária de bem

decorrente de contrato de arrendamento, pois o bem transitoriamente cedido não é objeto de consumo e, muito menos, de ato de mercancia, não ocorrendo, por conseguinte a transferência do domínio sobre ele. Acrescenta que esse é, também, o entendimento do STF no Tema de Repercussão Geral nº 297 (RE nº 540.829 – Doc 17 – págs. 1.194/1.260);

- não é novidade para a Impugnante o eventual o estranhamento, pelos órgãos fiscalizadores, das operações de arrendamento operacional por ela engendradas. Todavia, em todos os casos anteriores em que isso ocorreu, a empresa prestou esclarecimentos análogos aos apresentados neste processo, tendo-se seguido, invariavelmente, o reconhecimento da regularidade de tais negócios;

- recorrentemente, o Fisco de Minas Gerais sustenta a exigibilidade do ICMS em importações de aeronaves pela Impugnante, em situações análogas à analisada nestes autos, sob argumentos igualmente análogos. No entanto, em todos os casos em que tais exigências foram submetidas à análise jurisdicional, sua ilegalidade foi reconhecida e declarada, conforme comprovam as diversas decisões do TJMG cujas cópias foram anexadas à Impugnação (DOC. 19);

- dentre as controvérsias analisadas pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, a própria Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais -SEF/MG, até bem pouco tempo atrás, possuía alinhamento em sentido oposto ao que deu origem à autuação aqui discutida, inclusive reconhecendo em alguns processos judiciais o direito vindicado pela Impugnante em Mandados de Segurança por ela ajuizados, reconhecendo ser clara a não incidência do tributo nas hipóteses (DOCS. 14 e 15);

- no que tange aos aluguéis adicionais por hora voada, diante da sua incompreensão ou dúvida sobre os elementos, o Fisco deveria instar a Impugnante a prestar esclarecimentos adicionais, e não seguir firmando presunções no esforço de dar substância a convicções subjetivas;

- o valor registrado no ROF é sempre um valor estimado, relativo apenas às parcelas do contrato de locação, visto que não há como estimar, no momento do registro, quantas horas a aeronave voará. Aduz que esses aluguéis adicionais são os valores “quebrados” constantes do ROF (págs. 3.543) e conclui que deve ser rechaçada a tentativa do Fisco de deslegitimar e esvaziar o valor probatório dos ROFs e demais documentos a ele relacionados;

- conclui que o Fisco tenta criminalizar o legítimo exercício pela empresa de suas liberdades e prerrogativas, quando tenta se utilizar da informação relativa à prorrogação do contrato de arrendamento, prestada pela própria Impugnante, para sustentar suas equivocadas conclusões de existência de uma simulação para ocultar a compra e venda da aeronave.

Requer, ao final, a procedência de sua impugnação e o cancelamento do lançamento.

Em sua derradeira Manifestação de págs. 3.546/3.556, o Fisco refuta todos os argumentos da Defesa e requer novamente a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 3.557/3.577, opina, pela impropriedade do lançamento.

### **DECISÃO**

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação de falta de recolhimento do ICMS incidente na importação do exterior da aeronave descrita na Nota Fiscal de Entrada nº 6.634, de 06/12/17, em razão de descaracterização do contrato de arrendamento mercantil – leasing sem opção de compra firmado em 16/11/22 com a empresa Líder International Aviation BV, situada em Amsterdã, na Holanda (incluído em cópia no Anexo 2 – págs. 06/10).

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da leitura das diversas manifestações do Fisco e da Autuada nos autos, conclui-se que a celeuma do presente lançamento reside, essencialmente, em se determinar qual é a natureza da operação de arrendamento realizada entre a Autuada e a Líder Aviation BV, identificando-se, a partir disso, as implicações tributárias dessa definição, especialmente no que tange à incidência ou não do ICMS.

No caso em tela, em 16/11/17, a Autuada firmou com a Arrendadora Líder Aviation BV, situada na Holanda, um contrato de arrendamento de uma aeronave Phenom 300 Modelo EM-505, ano 2012, Número de Série 50500087, Prefixo M-APPLE, Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB) PR-BLS.

Tal contrato não possuía opção de compra do bem pela arrendatária e estabelecia que a aeronave deveria ser devolvida à arrendadora em 16/11/22. Sua cópia foi incluída no Anexo 2 dos autos (págs. 06/10).

Do ponto de vista tributário, a operação foi acobertada pela Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nº 6.634, de 06/12/17, relativa à admissão temporária do item no Brasil (págs. 05). O ICMS foi destacado pela alíquota de 18% (dezoito por cento), observada a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 75/91 para as operações com aeronaves, de forma que a carga tributária fosse equivalente a 4% (quatro por cento) do valor da operação:

#### Convênio ICMS nº 75/91

Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, nas operações com os seguintes produtos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento) aplicada sobre o valor da operação:

I - aeronaves, inclusive veículo aéreo não-tripulado (VANT);

(...)

A Autuada informa que esse destaque de ICMS na Nota Fiscal nº 6.634 foi realizado por imposição do Fisco, mas a mercadoria foi desembaraçada com base em Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS (Doc. 09 – págs. 553/554) emitida com fulcro no art. 151, inciso V, do CTN, em razão de liminar judicial concedida em Mandado de Segurança (MS).

Conforme Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração -AI (págs. 442/445), ao analisar os documentos relacionados com a operação, o Fisco constatou que o Sr. Ronaldo Ribeiro Silva assinou o contrato de arrendamento como representante da Arrendadora (págs. 10) e, ao mesmo tempo, compunha o quadro de administradores da Arrendatária/Autuada (págs. 12), o que determina a existência de interdependência entre as duas empresas.

Diante do fato, o Fisco entendeu, com fulcro no art. 2º, § 1º, da Lei nº 6.099/74 c/c arts. 27, inciso VII e 33, ambos do Anexo à Resolução BACEN nº 2.309/96, que essa operação “*não deve receber o tratamento especial destinado à categoria arrendamento mercantil – leasing*” (págs. 443).

Observe-se os dispositivos citados:

Lei nº 6.099/74

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.

§ 1º O Conselho Monetário Nacional especificará em regulamento os casos de coligação e interdependência.

(...)

Anexo da Resolução BACEN nº 2.309/96

**Art. 27.** Para os fins do art. 2º, parágrafo 1º, da Lei nº. 6.099, de 12.09.74, e deste Regulamento, considera-se coligada ou interdependente a pessoa:

(...)

VII - cujos administradores, no todo ou em parte, sejam os mesmos da entidade arrendadora.

(...)

**Art. 33.** As operações que se realizarem em desacordo com as disposições deste Regulamento não se caracterizam como de arrendamento mercantil.

(Grifou-se).

Assim, inicialmente, o Fisco tratou a operação como uma compra e venda a prestação, com fundamento no art. 11, § 1º, da citada Lei nº 6.099/74 (págs. 443), razão pela qual lavrou o Auto de Infração para exigir o ICMS relativo à aquisição, acrescido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da respectiva Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.099/74

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)

Lei nº 6.763/75

**Art. 55.** As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

**Art. 56.** Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Contudo, cumpre registrar que a interpretação da legislação realizada pelo Fisco merece reparo, conforme se passa a detalhar.

Como bem concordam a Defesa e o Fisco ao longo de suas manifestações nos autos, diante da incontroversa interdependência entre a Arrendadora e a Arrendatária/Autuada, o contrato de arrendamento em análise não deve receber o tratamento especial previsto na Lei nº 6.099/74. No entanto, é necessário esclarecer qual é esse “tratamento” a que se refere lei.

Analisando a ementa da Lei nº 6.099/74, observa-se que ela *“Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências”* (grifou-se). Portanto, a citada lei veicula o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil.

Assim, analisando-se o art. 2º da lei à luz de tal ementa, percebe-se que ao afirmar que o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes não terá o “tratamento” previsto nesta lei, o dispositivo está se referindo ao “tratamento tributário” especial dado por essa norma às operações de arrendamento mercantil, que, inclusive, diz respeito apenas ao Imposto de Renda (IR) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como se vê da leitura integral do seu conteúdo.

Saliente-se que, ao tempo da publicação da Lei nº 6.099/74, o “Imposto de Consumo” (antecessor do ICMS), que já incidia sobre importações de produtos estrangeiros, também estava sob a competência da União, conforme Lei nº 4.502/64. No entanto, o tratamento tributário especial previsto nessa lei não fez qualquer menção a tal tributo, o que reforça o entendimento da sua não incidência sobre operações de arrendamento.

Importante observar que a Lei nº 6.099/74 não proíbe a celebração de arrendamentos entre pessoas jurídicas coligadas ou interdependentes, mas apenas afasta o tratamento tributário especial nela previsto para tais operações.

Nesse cenário, entende-se que o arrendamento de bens firmado entre empresas interdependentes não deve ser classificado como uma “*operação em desacordo com as disposições dessa lei*” (art. 11, § 1º), justamente porque não se trata de operação vedada pela Lei nº 6.099/74. Na verdade, a lei até previu que essa operação poderia acontecer, justamente para dela afastar o tratamento tributário especial ali previsto.

Como consequência, a interdependência entre Arrendador e Arrendatário não determina a conversão automática do contrato de arrendamento em uma compra e venda parcelada, como se concluiu.

Além disso, importante destacar que após a publicação da Lei nº 6.099/74 (há 50 anos atrás), surgiram no ordenamento jurídico brasileiro outras modalidades de arrendamento de bens, tanto em decorrência de atividade doutrinária quanto legislativa, como por exemplo, o arrendamento simples de aeronaves, previsto nos arts. 127 a 132 todos da Lei nº 7.565/86 (Código Brasileiro de Aeronáutica), norma posterior e, inclusive, mais específica em relação à operação em análise:

Lei nº 7.565/86

**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 de arrendamento de aeronave será feito por instrumento público ou particular e será 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 de servir ao uso a que um ou outro se destina, e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a mantê-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:

I - 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.

**Art. 131.** A cessão do arrendamento e o subarrendamento só poderão ser realizados por contrato escrito, com o consentimento expresso do arrendador e a inscrição no Registro Aeronáutico Brasileiro.

**Art. 132.** A não inscrição do contrato de arrendamento ou de subarrendamento determina que o arrendador, o arrendatário e o subarrendatário, se houver, sejam responsáveis pelos danos e prejuízos causados pela aeronave.

Ademais, ainda que se entenda que o art. 11 da Lei nº 6.099/74 possa ser interpretado para considerar o arrendamento em análise como tendo sido realizado em desacordo com essa lei, fato é que o § 1º desse artigo, já transcrito, trata como compra e venda a prestação a hipótese de *“aquisição pelo arrendatário dos bens arrendados”*.

No dicionário, a palavra “aquisição” significa o *“ato de adquirir”*, que por sua vez, diz respeito à *“ação de se tornar proprietário de alguma coisa”*.

No direito, o termo “aquisição” diz respeito ao ato jurídico em que se faz a transmissão de propriedade de uma coisa ou de um direito, analisado sob a perspectiva da pessoa que está se transformando em proprietária da coisa ou titular do direito. É a face inversa do ato jurídico de “disposição” da coisa ou do direito, sob a ótica da pessoa que está deixando ser proprietária dessa coisa ou titular desse direito.

Contudo, compulsando os documentos dos autos, não se vislumbra elementos capazes de comprovar a aquisição da propriedade da aeronave pela Arrendatária. Na verdade, segundo informa o próprio Fisco em sua manifestação, a Autuada apresentou documentos que demonstram exatamente o contrário: que a aeronave continua sendo de propriedade da Arrendadora e que foi firmado um novo contrato de arrendamento, pelo prazo adicional de 40 (quarenta) meses, ainda vigente na presente data. Observe-se:

Manifestação Fiscal – págs. 2.840/2.841

### **RELATÓRIO**

Conforme informado na réplica referente à rerratificação da impugnação apresentada pela Autuada, foi enviado para a caixa de mensagens do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e – da Líder Táxi Aéreo S/A – Air Brasil, no dia 28 de abril de 2023, o Termo de Intimação número 054-2023, por meio do qual foi solicitada a seguinte documentação:

1) comprovação da efetiva devolução da aeronave objeto do Auto de Infração número 01.002644806.76 à Líder International Aviation B. V., conforme previsto nas Seções 2 e 4 do contrato de arrendamento firmado entre essa empresa e a Autuada, cujo conteúdo pode ser visualizado no e-PTA

(...)

O Termo de Intimação número 054-2023 foi incluído como um dos anexos do e-PTA.

Atendendo ao termo de Intimação, a Autuada apresentou a seguinte documentação:

despacho decisório n° 052/2023/RegEsp/SEAD/ALF/BH/MG, emitido pela Receita Federal do Brasil – RFB, o qual informa que foi deferida a prorrogação do Regime de Admissão Temporária da aeronave objeto do presente Auto de Infração pelo prazo adicional de 40 meses, que se encerrará no dia 16 de março de 2026

II) contrato de arrendamento da aeronave referente ao período de 40 meses citado no item I

III) comprovantes de pagamento mencionados no item 2 do Termo de Intimação número 054-2023, acompanhados de planilha que visa facilitar a visualização e organização dos mesmos

A fiscalização não identificou vícios no despacho emitido pela RFB ou no contrato de arrendamento da aeronave. (...)

(Grifou-se)

Inclusive, conforme se vê no trecho sublinhado, a Fiscalização confirma às págs. 2.840 dos autos que não identificou vícios no despacho emitido pela RFB ou no novo contrato de arredamento da aeronave, o que reforça a conclusão de que não houve aquisição da aeronave pela Autuada.

Na verdade, numa análise sistemática da Lei n° 6.099/74, caso se entenda que o termo “tratamento” foi utilizado com o significado de “tratamento de arrendamento mercantil” e não de “tratamento tributário”, por decorrência lógica, quando o art. 2º afasta “o *tratamento previsto nesta lei*” para as operações entre empresas interdependentes, ele afasta integralmente os efeitos dessa lei, o que inclui o art. 11, § 1º (considerar arrendamentos mercantis firmados em desacordo com essa lei

como operações de compra e venda a prestação). Dito de outro modo, caso se entenda que essas operações não são arrendamentos mercantis, elas não são reguladas por essa lei.

Ao longo das manifestações do Fisco no e-PTA, nota-se que diante da dificuldade prática de sustentar a acusação fiscal inicial de compra e venda parcelada com base nos elementos existentes nos autos, o Fisco passou a fundamentar o lançamento, também, na acusação de que teria havido uma simulação de arrendamento, com o intuito de ocultar a verdadeira compra e venda ocorrida.

Além disso, também se mencionou que as circunstâncias do arrendamento firmado pela Autuada denotavam falta de propósito negocial, com a possibilidade de se aplicar os arts. 83-A a 84-A do RPTA, relativos à desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários, com fulcro no art. 116, parágrafo único, do CTN.

No entanto, os elementos probatórios dos autos não permitem concluir que houve uma aquisição da aeronave em uma compra e venda à prestação, mediante simulação de um arrendamento, como se afirma.

Na verdade, os contratos de arrendamento, os documentos de admissão temporária emitidos pela RFB, os contratos de câmbio, os comprovantes de transferências bancárias e todos os demais documentos dos autos indicam a ocorrência de uma operação de arrendamento simples/operacional de aeronave, sem opção de compra do bem, que ainda está vigente na presente data em função do novo contrato de 40 (quarenta) meses firmado entre as partes.

De fato, quando os diversos dispositivos da legislação de regência do imposto citados pelo Fisco tratam da incidência de ICMS no arrendamento mercantil, depreende-se que eles se referem ao arrendamento mercantil financeiro, com opção de compra do bem pelo arrendatário, pois nessa modalidade de operação tende a ocorrer a circulação jurídica da mercadoria ao final do contrato e, portanto, o fato gerador do ICMS.

Compulsando-se essa mesma legislação, nota-se que ela não faz nenhuma referência ao arrendamento simples/operacional, sem opção de compra do bem. E o motivo é um tanto quanto previsível: essa modalidade de arrendamento tem natureza jurídica semelhante à da locação, pois há pagamento de um aluguel para utilização do bem durante o período contratado e, ao final, o bem será devolvido ao seu proprietário, pois não há opção de compra prevista no contrato de arrendamento.

Nesse caso, como não há, nem mesmo, a possibilidade de circulação jurídica do bem a partir daquele contrato de arrendamento, inexistente, por via de consequência, a possibilidade de ocorrência do fato gerador de ICMS.

Assim, os arrendamentos simples/operacionais acabam não sendo citados expressamente na legislação do imposto em razão da desnecessidade de se prever uma isenção de ICMS para um negócio jurídico no qual a possibilidade de ocorrência do fato gerador desse imposto foi afastada pela própria natureza do acordo firmado.

Registre-se, por fim, que as operações de arrendamento mercantil são sujeitas à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme previsto no art. 3º, § 12, da Lei Complementar nº 116/03 c/c Item 15.09 da Lista de Serviços anexa a essa mesma lei.

No que tange às afirmações de que o contrato de arrendamento firmado carece de propósito negocial, incluídas nas últimas manifestações do Fisco, não só é possível, como é até provável que elas correspondam à realidade.

De fato, quando se constata que um grupo econômico originário e sediado no Brasil (Grupo Líder) constitui uma pessoa jurídica na Holanda (Líder Aviation BV) e aloca recursos nessa nova empresa para que ela adquira uma aeronave também produzida no Brasil (Phenom 300), por uma empresa brasileira (Embraer), e em seguida a arrende para outra empresa do mesmo grupo empresarial, também situada no Brasil (Líder Táxi Aéreo – Autuada), fica evidente que, do ponto de vista comercial, essa operação não faz muito sentido.

Por óbvio, como Arrendadora e Arrendatária são empresas interdependentes, pertencentes ao mesmo grupo econômico, ainda que os U\$S xxxxx utilizados na aquisição da aeronave não tenham sido desembolsados diretamente pela Autuada, eles saíram do mesmo grupo econômico, apenas por meio de outra empresa constituída na Holanda para tal finalidade.

Nesse diapasão, do ponto de vista estritamente comercial e financeiro (sob a ótica da existência ou não de propósito negocial), seria muito mais simples e menos oneroso adquirir a aeronave diretamente do proprietário anterior (ou da própria Embraer, quando ela fosse a vendedora), sem precisar dispendir os custos de constituir e manter uma estrutura empresarial em *outro* país.

Nitidamente, essa estrutura empresarial mais complexa e onerosa é parte integrante de um planejamento tributário voltado a suprimir ou postergar o pagamento de tributos federais e estaduais sobre a aquisição de aeronaves e/ou sobre o faturamento da empresa.

Entretanto, a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários, para ser utilizada como meio de cobrança de ICMS por falta de propósito negocial, exige um procedimento característico, com algumas importantes distinções em relação ao lançamento de ofício utilizado no presente Auto de Infração.

Tal procedimento envolve requisitos próprios em relação à formalização do lançamento, como a intimação prévia do Contribuinte para responder a questionamentos específicos sobre o ato ou negócio sujeito à desconsideração, além da cobrança apenas de ICMS e da multa de revalidação (sem qualquer multa isolada), conforme previsão dos arts. 83 a 84-A do RPTA:

### RPTA

**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.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros

aspectos, a ocorrência de **falta de propósito negocial** ou abuso de forma jurídica.

§ 2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§ 3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§ 4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

§ 5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§ 6º A multa de revalidação não exigida nos termos do §5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:

I - discussão judicial do crédito tributário;

II- descumprimento do parcelamento.

§ 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.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

**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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Parágrafo único. Além de discriminar os elementos constantes do art. 89, o Auto de Infração lançado na forma do caput deverá:

I - descrever os atos ou negócios jurídicos praticados;

II - discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

**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.

(Grifou-se)

Assim, como o presente lançamento não foi realizado sob o manto da legislação supratranscrita, mas sim do lançamento de ofício decorrente de infração à legislação tributária, a eventual falta de propósito negocial do modelo de arrendamento adotado pela Autuada não se mostra apta a fundamentar o Auto de Infração.

Por todo o exposto, cancela-se as exigências fiscais consubstanciadas no presente Auto de Infração, por não restar comprovada a infração apontada na acusação fiscal, visto que não há prova de transferência da propriedade da aeronave da Arrendadora para a Arrendatária/Atuada e nem de que o contrato de arrendamento firmado seja uma simulação para ocultar uma compra e venda.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Vítor Sudano Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Débora Bastos Ribeiro. Participaram

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 25 de setembro de 2024.**

**Antônio César Ribeiro  
Presidente / Relator**

CS/D

CCMIG