



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10509.000493/98-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.089 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente EMPRESA BAIANA DE TAXI AEREO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 12/08/2003 a 31/10/2007

REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. BEM OBJETO DE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. VEDAÇÃO.

A entrada no território aduaneiro de bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária, e sujeita-se à normas gerais que regem o regime comum de importação.

ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL. DESCARACTERIZAÇÃO. PRAZO CONTRATUAL SUPERIOR À VIDA ÚTIL DO BEM. PAGAMENTOS EM MONTANTE SUPERIOR AO CUSTO TOTAL DO BEM.

Fica descaracterizado o contrato de arrendamento mercantil operacional, nos termos da Resolução Bacen nº 2.309, de 1996, quando as contraprestações a serem pagas pela arrendatária ultrapassem 90% do “custo do bem” ou o prazo contratual supere 75% do prazo de vida útil econômica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-009.089 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10509.000493/98-99

Relatório

Trata-se de recurso referente ao indeferimento de renovação da concessão do Regime Aduaneiro de Admissão Temporária de uma aeronave (CESSNA CITATION 5550), através de contrato celebrado com o First Security Bank NA.

O processo é extenso, entretanto, serei breve em sede de Relatório para detalhar os fatos processuais no voto.

Em síntese, após ter o regime de admissão temporária deferido e prorrogado por diversas vezes, solicitou nova prorrogação do regime sem efetuar o recolhimento proporcional dos tributos devidos em virtude da utilização econômica do bem, nos termos do Decreto nº 2.889/98, que tinha previsão de aplicação somente aos contratos de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo firmados a partir de 1º de janeiro de 1998.

Apesar de inicialmente sua argumentação ter sido aceita pela Receita Federal, posteriormente, em exercício da autotutela, a administração decidiu por anular o deferimento do regime de admissão temporária concedido sem o recolhimento parcial dos tributos, solicitando a regularização pelo contribuinte no prazo de 30 (trinta) dias.

Inconformado, o contribuinte passou a recorrer da decisão na via administrativa e judicial, obtendo liminar que lhe conferia o direito de ver o seu regime de admissão temporária prorrogado sem o recolhimento parcial dos tributos, obtendo então, em decorrência da decisão judicial, o deferimento da prorrogação do regime aduaneiro (até 31/10/2007).

Posteriormente, o contribuinte solicitou nova prorrogação, esta indeferida pelo Parecer SAANA/ALF-SSA nº 189/2008, mas não em virtude da ausência de recolhimento dos tributos (matéria decidida na via judicial), mas sim pela descaracterização do contrato firmado com a First Security Bank NA como arrendamento mercantil operacional.

Entre outros motivos, entendeu o Auditor-Fiscal que o contrato não obedecia a normatização de regência que definia o arrendamento mercantil operacional, se encaixando, em verdade, como um arrendamento mercantil financeiro, sendo vedada a concessão do regime aduaneiro para os bens sujeitos a tal contrato.

Inconformado, o contribuinte novamente passou a recorrer, agora desta nova decisão, não obtendo sucesso na via administrativa após julgamento de seu recurso pelo Parecer SRRF05/Diana nº 10/2009 (fl. 507).

Do Parecer, recorreu o contribuinte ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fl. 530), em síntese, alegando a natureza do contrato de arrendamento mercantil operacional, bem como a incompetência da RFB para a análise da natureza contratual do arrendamento, não tendo sido o recurso admitido em virtude de inexistência de previsão normativa.

Na via judicial, em sentença que não discutiu o mérito do indeferimento, o contribuinte obteve provimento, pelo Acórdão do TRF da 1ª Região, para conceder a segurança

para que o recurso administrativo da impetrante seja admitido/recebido e julgado como for de direito pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.”

O recurso fora então encaminhado ao CARF e me distribuído para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O conhecimento do Recurso é objeto de decisão judicial, não cabendo a este Colegiado realizar tal apreciação, conforme se transcreve do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.33.00.006864-6 (fl. 786):

“DISPOSITIVO

Dou provimento à apelação para reformar a sentença e conceder segurança para que o recurso administrativo da impetrante seja admitido/recebido e julgado como for de direito pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.”

Antes de mais nada, necessário detalhar cada um dos eventos constantes dos autos processuais para contextualização do julgamento.

O presente processo administrativo data de 1998, tendo sido iniciado pelo protocolo de solicitação de admissão temporária da aeronave em 31 de julho de 1998 (Fl. 4), na vigência da Instrução Normativa SRF nº 136/87, para utilização, como “taxi aéreo” pela arrendatária, ora recorrente.

Consta informação do desembaraço da Declaração de Importação de Admissão Temporária, por 1 (um) ano, de aeronave no valor declarado de US\$ 2.900.000,00 (dois milhões e novecentos mil dólares americanos), com suspensão total dos tributos incidentes.

“IN SRF nº 136/87

DA CONCESSÃO, DA APLICAÇÃO E DO PRAZO DA ADMISSÃO TEMPORÁRIA

19. A admissão temporária será concedida a cada caso, exigindo-se, como condições cumulativas, que os bens sejam (art. 295 do RA):

- a) importados com o caráter de temporariedade, comprovada esta condição por qualquer meio julgado idôneo;
- b) importados sem cobertura cambial; e
- c) adequados à finalidade para a qual foram importados.

19.1. Não será concedida a admissão temporária a bens importados objeto de contrato de arrendamento mercantil celebrado com entidade arrendadora domiciliada no exterior (art. 313 do RA).

20. A aplicação do regime está sujeita ao cumprimento das seguintes condições básicas (art. 291 do RA):

- a) constituição das obrigações fiscais em Termo de Responsabilidade firmado pelo beneficiário;
- b) compromisso de utilização dos bens dentro do prazo fixado e exclusivamente nos fins previstos; e
- c) identificação dos bens.

21. O prazo da admissão temporária será de até 1 (um) ano, prorrogável por período não superior a 1 (um) ano, podendo atingir, em casos especiais, o limite de 5 (cinco) anos.”

Em 11 de agosto de 1999, apresentou pedido de prorrogação do regime por mais 1 (um) ano (fl. 103), sendo entretanto intimado (fl. 111) para regularização de seu pedido, que agora deveria atender aos requisitos na nova Instrução Normativa em vigor (IN SRF nº 164/98), inclusive com pagamento parcial dos tributos.

“IN SRF nº 164/1998

Art. 4º O regime de admissão temporária não se aplica a bens:

I - cuja importação esteja vedada ou suspensa;

II - objeto de contrato de arrendamento mercantil, do tipo financeiro, de que tratam o art. 17 da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, e o inciso III do art. 1º da Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983.

Art. 11. Compete ao chefe da unidade local da SRF, responsável pelo despacho aduaneiro, a concessão do regime de admissão temporária e a fixação do prazo de permanência dos bens no País, bem assim a sua prorrogação.

§ 1º O prazo de permanência será fixado:

I - em até três meses, para os bens não vinculados a contrato de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, prorrogável, uma única vez, por igual período;

II - de acordo com o prazo do contrato de arrendamento operacional, de aluguel, empréstimo ou de prestação de serviços, prorrogável na mesma medida deste.

§ 2º Na fixação do prazo, a autoridade aduaneira levará em conta a finalidade a que se destinam os bens e o tempo necessário ao cumprimento dos trâmites para a sua reexportação.

§ 3º A prorrogação do prazo de vigência do regime pode ser concedida por chefe de unidade local da SRF diversa daquela em que ocorreu o despacho de admissão.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, a unidade da SRF de despacho deverá ser informada sobre a prorrogação.

§ 5º O indeferimento do pedido de admissão temporária ou de prorrogação da vigência do regime dar-se-á em decisão fundamentada, da qual caberá recurso:

I - ao Superintendente Regional da Receita Federal, em primeira instância; e

II - ao Coordenador-Geral do Sistema Aduaneiro, em segunda e última instância.

[...]

Art. 14. O II e o IPI, **devidos no caso de admissão temporária com pagamento parcial** de acordo com o disposto no § 3º do art. 7º, serão pagos pelo importador por ocasião do registro da respectiva DI, mediante débito automático em conta, nos termos da Instrução Normativa nº 98, de 29 de dezembro de 1997.”

Em resposta, o contribuinte realizou a modificação de seu pedido para a prorrogação de apenas mais 4 (quatro) meses, realizando o pagamento parcial dos tributos.

Encerrado o prazo, apresentou novo pedido de prorrogação da admissão temporária (fl. 189), agora por 44 (quarenta e quatro) meses, juntando aos autos DARFs de pagamento parcial dos tributos devidos pela utilização econômica do bem.

Em 07 de agosto de 2003, faz novo pedido de prorrogação de prazo, em virtude da renovação do contrato de arrendamento da aeronave, até outubro de 2007 (fl. 197). Nesta petição, diferente da anterior, informa que não realizará o pagamento proporcional dos tributos em virtude do disposto no Decreto nº 2.889/98.

“Decreto nº 2.889, de 21 de dezembro de 1998:

Art. 1º Poderão ser importados, em regime de admissão temporária, bens destinados à utilização econômica no País.

Parágrafo único. Considera-se utilização econômica a destinação dos bens à prestação de serviços ou à produção de outros bens.

Art. 2º **Os bens submetidos ao regime de admissão temporária sujeitam-se ao pagamento dos impostos federais exigidos na importação**, proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território nacional.

§ 1º A proporcionalidade a que se refere este artigo será obtida pelo percentual representativo do tempo de permanência do bem no País em relação ao seu tempo de vida útil, determinado nos termos da legislação do imposto de renda.

[...]

Art. 9º **Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se em relação aos contratos de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo firmados a partir de 1º de janeiro de 1999.**”

Além de solicitar o regime sem o pagamento proporcional dos tributos, o contribuinte nos autos do Processo nº 10509.000288/2003-14, pediu a restituição dos pagamentos realizados nas prorrogações anteriores, com fundamento no mesmo ato normativo acima transcrito.

Inicialmente, a Receita Federal do Brasil deferiu a prorrogação do regime de admissão temporária (fl. 215), e indeferiu o pedido de restituição (fl. 218).

Constatada a divergência, em despacho de fls. 226 e 227, o despacho que deferiu a prorrogação do regime de admissão temporária foi **anulado**, sendo a recorrente cientificada da decisão e intimada a sanear o pedido por meio do pagamento dos impostos devidos.

O contribuinte então recorreu à Superintendência da Receita Federal do Brasil, que destacou que apreciaria o recurso relativo ao despacho de anulação da prorrogação do regime de admissão temporária, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999.

Por meio do Parecer SRRF05/Diana nº 010/2005 (fl. 306), não conheceu do recurso em virtude da intempestividade, informando que deveria ser emitido novo despacho decisório relativo ao pedido de prorrogação da admissão temporária, em substituição ao anulado.

Antes mesmo da emissão da nova decisão, o contribuinte ingressou na via judicial obtendo decisão liminar (posteriormente confirmada em sentença) nos autos do MS nº 2007.33.00.020367-3, determinando “*que a autoridade coatora aprecie o pedido de prorrogação do regime de admissão temporária [...] afastada a exigibilidade dos tributos incidentes [...]*” (fl. 383).

Afastada a exigência do pagamento parcial dos tributos, a prorrogação foi deferida pelo Parecer SAANA/ALF-SSA nº 065/2008 (fl. 395):

“Assim, por força da liminar concedida no mandado de segurança do Processo nº 2007.33.00.020367-3 e com base no pleito do importador, proponho a prorrogação do regime de admissão temporária da Aeronave CESSNA CITATION 5550, 1998, **para o período de 12/08/2003 a 31/10/2007**, conforme pleito de fl. 281 e 345, afastando a exigibilidade dos tributos incidentes (Impostos de Importação e IPI vinculado à importação) sobre o referido bem até decisão final.

Posteriormente, ainda em 2008, apresentou novo pedido de prorrogação do regime de admissão temporária, agora pelo prazo de 59 (cinquenta e nove) meses, de 31/10/2007 a 31/11/2011.

O pedido foi apreciado por meio do Parecer SAANA/ALF-SSA nº 189/2008 (fls. 419 e seguintes). Nele, o Auditor-Fiscal entendeu pelo indeferimento da prorrogação, destacando que o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002) vigente à época não previa a possibilidade de gozo do regime para bens objeto de contrato de arrendamento mercantil financeiro.

“Decreto nº 4.543/2002:

Art. 324. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território aduaneiro, nos termos e condições estabelecidos nesta Seção (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79).

[...]

Art. 326. O regime será concedido pelo prazo previsto no contrato de **arrendamento operacional**, de aluguel ou de empréstimo, prorrogável na mesma medida deste, observado, quando da prorrogação, o disposto no art. 324.

[...]

Art. 331. **A entrada no território aduaneiro de bens objeto de arrendamento mercantil**, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata este Capítulo, e **sujeita-se às normas gerais que regem o regime comum de importação.**

O Auditor, em seu Parecer, com fundamento na Lei nº 6.099, de 1974, Resolução Bacen nº 2.309, de 1998 (alterada pela Resolução 2.465/1998), bem como nos demais atos normativos vigentes, destacou que o contrato celebrado pela recorrente não continha os requisitos para serem enquadrados como arrendamento mercantil operacional:

“Lei nº 6.099, de 1974:

Art 7º Todas as operações de arrendamento mercantil **subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil**, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei número 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional.

“Resolução Bacen nº 2.465/1998 (Alterou a Resolução Bacen nº 2.465/1998):

Das Modalidades de Arrendamento Mercantil

Art. 5º Considera-se **arrendamento mercantil financeiro** a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da **opção de compra seja livremente pactuado**, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Art. 6º Considera-se **arrendamento mercantil operacional** a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, **não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do "custo do bem;"**

II - o **prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;**

III - o preço para o exercício da **opção de compra seja o valor de mercado** do bem arrendado;

IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

Comparando o texto dos artigos, o Auditor-Fiscal concluiu que, em sendo a opção de compra prevista em ambas as modalidades (e não prevista em cláusula contratual), o contrato pactuado reunia os requisitos para ser qualificado como um arrendamento mercantil financeiro e não um arrendamento mercantil operacional ou operacional simples, como bem destacou (fl. 429):

“o somatório das contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, ou seja, em seu prazo total, é suficiente para a arrendadora é suficiente para a arrendadora recuperar o custo do bem arrendado até mesmo ultrapassa um pouco esta cifra (inciso I do art. 5º do Regulamento anexo à Resolução Bacen nº 2.309, de 1996);

Ademais, com a prorrogação do contrato pelo prazo de 59 meses, datada de 18/10/2007, somaria mais US\$ 2.507.500,00 ao custo total pago pelo arrendamento do bem, valor equivalente ao custo estimado para a aeronave, constante na alínea c, do Anexo II, ao Contrato de Arrendamento da Aeronave, doc. Anexo de fls. 295.

[...]

O somatório das contraprestações a serem pagas pela arrendatária ultrapassa a 90% do custo do bem (pois ultrapassa 100%);

O prazo contratual já ultrapassou o prazo da vida útil econômica do bem; que é de 10 anos.”

Dessa forma, em análise ao contrato, concluiu que, ainda que fosse denominado de maneira diversa, tratava-se de um caso de *leasing* financeiro, sendo vedada sua admissão temporária, motivo pelo qual decidiu pelo indeferimento da prorrogação.

O contribuinte então recorreu da decisão, com fundamento no art. 10, §6º, da IN SRF nº 285, de 2003¹, em última instância, à Superintendência da Receita Federal do Brasil, e teve seu recurso indeferido com fundamentos semelhantes aos defendidos pela Unidade de Origem.

Inconformado, apresentou Recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, alegando, em síntese (fl. 530):

- i. Preliminarmente:
 - i.1. Incompetência da Receita Federal do Brasil para apreciação da natureza do contrato de arrendamento;
 - i.2. Impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos;
- ii. Da natureza de Arrendamento Mercantil Operacional do contrato firmado:
 - ii.1. Alega a inexistência de opção de compra do bem importado ao final do prazo contratual e de Valor Residual Garantido, tendo o contrato reunido as características de arrendamento mercantil operacional, sendo inclusive confirmado pelos demais órgãos intervenientes;
 - ii.2. Discorda da vida útil calculada pelo Auditor-Fiscal (10 anos), destacando que a aeronave encontra-se com seu certificado de aeronavegabilidade vigente.

¹ IN SRF nº 285, de 2003:
Art. 10 [...]

§ 6º Do indeferimento do pedido de concessão do regime de admissão temporária ou de prorrogação do prazo de vigência, baseado em decisão fundamentada, caberá, no prazo de até trinta dias, a apresentação de recurso voluntário, em última instância, à autoridade hierarquicamente superior à que proferiu a decisão.

O recurso entretanto não fora encaminhado ao CARF, dada a previsão da Instrução Normativa SRF nº 285, de 2003, tendo sido não admitido ainda na Unidade de Origem.

Diante da negativa, ingressou novamente na via judicial, obtendo inicialmente liminar que determinava unicamente a suspensão dos efeitos do indeferimento do regime de admissão temporária (fl. 559) até a decisão definitiva.

Na sentença exarada nos autos do MS nº 2009.33.00.006864-6, o processo foi extinto sem resolução de mérito, sendo julgado “*improcedente o pedido para obrigar a autoridade coatora a conhecer do seu recurso voluntário em terceira instância, revogando a liminar concedida [...]*” (fl. 582).

Diante da sentença, a Receita Federal intimou a recorrente a promover a Reexportação da aeronave.

Porém, na realização desse procedimento, o contribuinte questionou a Receita Federal em virtude da concessão de efeito suspensivo ao apelo apresentado, sobre a incidência de multa na reexportação e que daria prosseguimento ao procedimento assim que obtivesse resposta.

Em resposta, a RFB determinou a lavratura de Auto de Infração (Processo nº 10509.000288/2010-35).

Desta feita, o contribuinte apresenta pedido de desistência da Reexportação e pede pela nacionalização da aeronave com despacho para consumo.

Ocorre que, em março de 2011, O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em julgamento da apelação interposta pela empresa, decidiu por deferir o pedido de antecipação de tutela “*para restabelecer os efeitos da decisão liminarmente deferida nestes autos [...]*”. Posteriormente, em Acórdão da 8ª Turma do Tribunal, decidiu-se por dar provimento à apelação da impetrante para reformar a sentença e “*conceder a segurança para que o recurso administrativo da impetrante seja admitido/recebido e julgado como for de direito pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*”.

Por fim, em julho de 2011, solicita autorização e registra a Declaração de Exportação nº 2110711907/3 onde consta seu desembaraço em 10/07/2011.

Desta feita, sem mais delongas, apreciam-se os argumentos de recurso.

1. Preliminar:

1.1. Da competência para apreciação da natureza do contrato de arrendamento:

Inicialmente, a recorrente defende a nulidade do Despacho Decisório em virtude da incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para apreciar a natureza do contrato de arrendamento.

Segundo afirma, a natureza do contrato seria atribuição conferida à Comissão de Coordenação do Transporte Aéreo Civil – COTAC, conforme disposto pela Portaria 125/GM5, de 1995.

De pronto, deve ser rejeitada a nulidade proposta. A competência para concessão do Regime Aduaneiro de Admissão Temporária é da Receita Federal do Brasil, cabendo ao órgão analisar todo e qualquer requisito normativo estabelecido para sua concessão.

Ainda que os demais órgãos intervenientes participem dos atos relacionados ao comércio exterior, via de regra por meio de anuência, a decisão final compete à Receita Federal do Brasil.

A citada Portaria 125/GM5, diferente do que defende o interessado, em momento algum conferiu competência à COTAC para a análise da natureza dos contratos firmados de arrendamento de aeronaves, conforme se verifica na transcrição abaixo:

“Portaria nº 125/GM5, de 03 de fevereiro de 1995:

Art. 1º O arrendamento de aeronave destinada às operações de empresas de serviços aéreos regulares, não- regulares, e de serviços especializados dependerá de prévia autorização do Diretor Geral do Departamento de Aviação Civil.

Art. 2º Quando se tratar de arrendamento de aeronave estrangeira será obrigatória a anuência da Comissão de Coordenação do Transporte Aéreo Civil COTAC

Art. 3º O prazo do arrendamento deverá enquadrar-se às normas do Banco Central do Brasil e do Regulamento Aduaneiro no que se refere à admissão temporária de bens no País.

Art. 4º O arrendamento de aeronave estrangeira sob a forma de "wet leasing" (incluindo tripulação estrangeira) somente será autorizado para atender a comprovadas situações de emergência e em caráter eventual, devendo restringir-se ao período de tempo para a correção da anormalidade existente nos serviços da arrendatária.

Parágrafo único - Não obstante o que dispõe o "caput" deste artigo, o Diretor Geral do Departamento de Aviação Civil poderá prorrogar o prazo das operações se considerar procedentes as razões invocadas pela empresa arrendatária.

Art. 5º O contrato de arrendamento, qualquer que seja a sua modalidade, poderá ser celebrado mediante instrumento público ou particular, devidamente testemunhado, traduzido para o idioma nacional quando celebrado no exterior.

Parágrafo único - Todos os contratos de arrendamento, para que tenham vigência perante terceiros, deverão ser inscritos no Registro Aeronáutico Brasileiro.

Art. 6º Em todos os contratos de arrendamento é obrigatória a inserção de cláusula definidora da responsabilidade civil decorrente da operação da aeronave, compreendendo danos a passageiros, cargas, tripulantes e terceiros no solo.

Art. 7º Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário e, em especial, a Portaria n.º 497/GM5, de 20 de agosto de 1991.”

Como se nota, trata-se de mera anuência do arrendamento a ser efetuado pela COTAC, o que, de forma alguma, impede a análise pelo Auditor-Fiscal dos requisitos estabelecidos no Regulamento Aduaneiro, especialmente quanto a determinação da natureza do

contrato, se arrendamento mercantil operacional ou financeiro, requisito este expressamente previsto na legislação aduaneira:

“Decreto nº 4.543, de 2002:

Art. 326. O regime será concedido pelo prazo previsto no **contrato de arrendamento operacional**, de aluguel ou de empréstimo, prorrogável na mesma medida deste, observado, quando da prorrogação, o disposto no art. 324.

Art. 331. A entrada no território aduaneiro de bens **objeto de arrendamento mercantil**, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata este Capítulo, e **sujeita-se às normas gerais que regem o regime comum de importação** (Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, art. 17, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, art. 1º, inciso III).”

Desta feita, inexistente nulidade do ato administrativo praticado nos termos previstos pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

1.2. Impossibilidade de alteração de critérios jurídicos:

O contribuinte afirma ainda que, assim como os outros intervenientes, a RFB já teria se manifestado pelo reconhecimento da natureza operacional do contrato de arrendamento firmado, especialmente ao deferir o penúltimo pedido de prorrogação.

Traz que o art. 146 do Código Tributário Nacional consagra o Princípio da proteção à confiança e, neste sentido, não poderia a administração utilizar diferente critério jurídico para enquadrar um contrato previamente classificado como “Arrendamento Mercantil Operacional” para “Arrendamento Mercantil Financeiro”, *“sem que houvesse qualquer alteração na situação fática que permitisse a adoção de um novo critério.”*.

Também não procede.

Os aspectos de arrendamento mercantil financeiro somente foram identificados quando da renovação realizada por **mais** 59 (cinquenta e nove) meses, quando foi possível verificar, em um contexto geral, as características próprias do contrato financeiro, como o prazo superior à vida útil estimada e prestações superiores ao valor total da aeronave admitida.

Em verdade, não há que se falar em alteração de critério jurídico, especialmente quando se comparam duas decisões diferentes, relativos a duas distintas prorrogações e renovações contratuais. Diferente do que defende o recorrente, existem diferentes situações de fato a serem analisadas pela autoridade administrativa em cada uma das prorrogações contratuais, ainda que decorram de um mesmo contrato inicial.

Explicando melhor.

Ainda que o contrato inicial tenha sido firmado em 1997, suas renovações trazem situações fáticas e jurídicas distintas a serem apreciadas no momento da concessão do regime de admissão temporária, especialmente quando se verifica sua duração total (incluindo a última prorrogação) por quase 15 anos, e com prestações mensais com montante superior ao valor declarado do bem admitido.

Ademais, a natureza contratual será discutida no mérito processual, não cabendo apreciá-la em sede de preliminar de nulidade.

Portanto, inexistente a alteração de critério jurídico defendida.

2. Mérito:

2.1. Da natureza jurídica de Arrendamento Operacional e da Vida Útil da aeronave:

Traz a recorrente que adquiriu a aeronave objeto deste processo, para melhor desempenho de suas atividades, mediante Arrendamento Mercantil – Leasing Operacional, sem opção de compra e sem valor residual garantido.

Com base em doutrina e na legislação de regência, especialmente a Lei nº 6.099, de 1974 e Resolução Bacen nº 2309/96, explica a existência das duas modalidades de arrendamento mercantil, o financeiro e o operacional.

Em suas palavras:

“No **leasing financeiro**, em face da total liberdade para a fixação do preço para o exercício da opção de compra ao final do contrato, esse preço, na prática, é fixado normalmente em importância ínfima, uma vez que a arrendadora, normalmente, estipula as contraprestações a serem pagas pela arrendatária em valor suficiente para recuperar o custo do bem arrendando e obter o retorno desejado sobre o investimento. Desse modo, a arrendatária dificilmente deixará de exercer a opção de compra, assemelhando-se, assim, o leasing financeiro a uma compra e venda financiada.

Já o **leasing operacional**, no qual o preço para o exercício não há a opção de compra, deve ser, necessariamente, o valor de mercado do bem. Tem a característica autêntica de locação.”

Afirma ainda que foram obtidas todas as anuências necessárias à prorrogação do regime de admissão temporária, não tendo sido levantado pelos demais órgãos que analisaram a operação qualquer irregularidade relativa ao contrato de arrendamento.

Passa então a defender a existência de leasing operacional (fl. 544):

“Ao diferenciar o arrendamento mercantil financeiro do operacional – este último celebrado entre a Recorrente e a ARRENDADORA, **a distinção básica entre tais modalidades reside na circunstância de que a operacional guarda similaridade com a locação, com pagamentos de aluguéis por um período pré-determinado, preço correspondente ao valor de mercado, enquanto que a financeira constitui uma alternativa de investimento de longo prazo, com preço livremente acertado pelos contratantes**, pago de forma antecipada, diluída, ou ao final e contraprestações de valor integral.

Trata-se, portanto, de contrato de arrendamento mercantil do tipo operacional sem a opção de compra e sem valor residual garantido, que guarda similaridade com a locação, com pagamento de aluguéis por um período pré-determinado [...]

Ou seja, a Recorrente passará a usar o bem (Aeronave) sem tê-lo comprado, não tendo a sua propriedade e, transcorrido o prazo estipulado do contrato firmado entre as partes envolvidas, devolverá ou renovará a prorrogação do contrato, perfazendo um novo Aditivo, já que se trata de um contrato de “leasing” sem opção de compra, sendo que

durante o prazo estipulado no contrato, parará a ARRENDADORA o valor da utilização econômica contínua da referida aeronave sem – repita-se – adquirir sua propriedade.”

Por fim, traz diverso material doutrinário a respeito de depreciação e vida útil do bem, defendendo que a aplicação dos percentuais de depreciação previstos na IN SRF nº 162/98 serve meramente para efeitos escriturais relacionados a despesas e custos operacionais, não se aplicando ao presente caso.

Destaca não existir qualquer documento ou parecer que ateste a obsolescência da aeronave, que inclusive constava com certificado de aeronavegabilidade vigente.

Pois bem, o litígio está claro e envolve, em síntese, a descaracterização do contrato de “arrendamento mercantil operacional” firmado pela recorrente.

De já afirmo caber razão ao Fisco.

Em regra, este Colegiado já firmou entendimento que, para se desconsiderar um ato celebrado pelo contribuinte, deve a fiscalização trazer aos autos provas e fundamentos que demonstrem a inexistência de fato ou simulação. Apesar da autoridade aduaneira não se utilizar de tais termos, o que se nota ao longo de todo o despacho decisório é uma análise profunda do contrato a fim de reclassificá-lo de “arrendamento mercantil operacional” para “arrendamento mercantil financeiro”.

O que se nota da análise dos autos é uma situação jurídica específica, excepcional, que decorre de decisão judicial que deferiu a possibilidade de admissão temporária sem o pagamento dos tributos para contratos firmados em momento anterior à vigência do Decreto nº 2.889, de 21 de dezembro de 1998.

No momento inicial da concessão do regime, ou mesmo em suas primeiras prorrogações, o Fisco não identificou qualquer vício no contrato de arrendamento operacional, visto que, a princípio, os prazos e condições estabelecidos nas cláusulas eram compatíveis com a legislação e conceitos definidos para a operação declarada pelas partes.

Ocorre que, tendo sido deferido judicialmente a possibilidade de prorrogação do regime **sem a exigência dos tributos devidos proporcionalmente**, identificou-se oportunidade de permanência da aeronave estrangeira em território nacional por prazo indefinido, já que não seria necessário o pagamento proporcional dos tributos em virtude da utilização econômica do bem.

E isto não é um problema ou uma infração em si, longe disso. O próprio Decreto nº 2.889, de 1998, com a aplicação (ao menos em parte) afastada pela decisão judicial, previa em seu art. 4º da concessão de regime aduaneiro pelo prazo previsto no contrato de arrendamento operacional.

A situação se mostra ainda mais excepcional quando se percebe a utilização pelo contribuinte do prazo previsto no Decreto nº 2.889/1998 (“pelo prazo previsto no contrato de arrendamento operacional”), e não da legislação à época da celebração do contrato (“um ano, prorrogável por período não superior a um ano, podendo atingir, em casos especiais, 5 anos”).

Ainda assim não vejo irregularidade, visto que a decisão judicial somente afastou expressamente a exigibilidade dos tributos incidentes na importação, tendo sido aplicada, pelo Auditor-Fiscal, na renovação do regime, a legislação vigente à época da solicitação.

Entretanto, da vantagem econômica advinda da excepcionalidade, a recorrente acabou por renovar o pacto firmado com a arrendadora, pretendendo alongar ainda mais a permanência da aeronave em território nacional sem o pagamento de tributos, contratando um arrendamento por prazo que superaria tanto a vida útil como o valor total do bem objeto de admissão temporária.

Aqui reside o defeito no negócio.

Mesmo não me parecendo razoável um arrendamento mercantil operacional que ultrapasse a vida útil do bem importado e que as parcelas superem o valor total do bem, não me utilizo dessa ausência de razoabilidade como fundamento para concluir pela desconsideração do contrato de leasing operacional. Em verdade, foi a legislação que assim definiu, e aqui tomo a liberdade de transcrevê-la novamente:

“Resolução Bacen nº 2.465/1998 (Alterou a Resolução Bacen nº 2.465/1998):

Das Modalidades de Arrendamento Mercantil

Art. 5º Considera-se **arrendamento mercantil financeiro** a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da **opção de compra** seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Art. 6º Considera-se **arrendamento mercantil operacional** a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, **não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do "custo do bem;"**

II - o **prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;**

III - o preço para o exercício da **opção de compra** seja o valor de mercado do bem arrendado;

IV - **não** haja previsão de pagamento de valor residual garantido.”

Ora, como admitir a existência de arrendamento mercantil operacional quando os requisitos previstos na normatização do Banco Central não são atendidos?

A saber: os valores dos pagamentos ultrapassaram 90% do “custo do bem” e o prazo contratual superou 75% do prazo de vida útil econômica do bem.

Apesar do descumprimento dos dois primeiros requisitos, a recorrente defende a existência de arrendamento mercantil operacional tendo em vista o atendimento ao último requisito previsto na Resolução, de inexistência de previsão de pagamento de valor residual garantido.

De fato, esta defesa da recorrente não deve passar despercebida. Grande parte dos litígios e discussões envolvendo a diferenciação entre leasing operacional e financeiro concentram-se na existência ou não de opção de compra pelo valor residual do bem, que, sem sombra de dúvidas demonstra a intenção do arrendatário de adquirir o bem ao final do prazo contratado (ainda que eventualmente não exerça a opção).

Ocorre que o caso em tela diferencia-se dos casos comuns, onde o foco da discussão normalmente reside na opção de compra.

Em análise à Resolução que definiu os tipos de arrendamento mercantil, como bem destacou o Auditor-Fiscal, a **existência de opção de compra** não é própria e exclusiva dos arrendamentos mercantis financeiros, mas também existente nos contratos de arrendamento mercantil operacional, com a diferença de que o preço seja o de mercado.

Ora, se inexistente no contrato em tela qualquer opção de compra, seja ela pelo valor residual do bem ou valor de mercado, tal fato não pode ser utilizado para provar a existência de arrendamento financeiro, afinal, como já dito, a opção de compra é característica das duas modalidades.

Não sendo caracterizado o arrendamento mercantil operacional, resta destacar que a operação reúne os requisitos para caracterização de um arrendamento mercantil financeiro:

- As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora **recupere o custo do bem arrendado** durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos:

Segunda Alteração do Arrendamento (fl. 333):

C. CUSTO DA AERONAVE COBERTA POR ESTE ANEXO: US\$ 2.550.000,00 (dois milhões, quinhentos e cinquenta mil dólares americano).

D. ALUGUEL: US\$ 42.500,00 (quarenta e dois mil e quinhentos dólares americanos) por mês, pagáveis em parcelas trimestrais e consecutivas, a partir de 1º de novembro de 2007.

E. PRAZO DO ARRENDAMENTO: o Prazo do Arrendamento, conforme prorrogado pelo presente instrumento, para a Aeronave coberta por este Anexo, começará na Data de Aceitação especificada acima e, sujeito aos termos do Arrendamento, terminará ao final do 59º mês após a Data da Aceitação.

(US\$ 42.500,00 * 59 = US\$2.507.500,00)

G. VALOR DE PERDA ESTIPULADO: o Valor de Perda Estipulado significa o valor obtido através da fórmula especificada abaixo para cada período a partir da Data da Aceitação ou da Data de Pagamento de Aluguel imediatamente anterior, conforme o caso, até e incluindo a Data de Pagamento de Aluguel imediatamente seguinte:

Data de Pagamento de Aluguel	Porcentagem do Custo da Aeronave/ Valor de Perda Estipulado
1	100% do CTA*
2	95% do CTA
3	90% do CTA
4	85% do CTA
5	80% do CTA
6	75% do CTA
7	70% do CTA
8	65% do CTA
9	60% do CTA
10	55% do CTA
11	50% do CTA
12	45% do CTA
13	40% do CTA
14	35% do CTA
15	30% do CTA
16	25% do CTA
17	20% do CTA
18	15% do CTA
19	10% do CTA
20	5% do CTA

Os valores se referem unicamente à última prorrogação contratual, se somados os pagamentos realizados ultrapassam o dobro do valor do bem declarado.

O próprio contrato previa a modificação do Custo da Aeronave ao final do prazo para 5% (cinco por cento), mais uma vez indicando a existência de um arrendamento financeiro. Além do mais, era atendido o requisito do art. 5º, II, da Resolução Bacen nº 2.309/96².

A inexistência de opção de compra, prevista em ambas as modalidades de arrendamento mercantil, não se mostrou relevante para a diferenciação, já que era cláusula comum às duas modalidades.

A decisão da Superintendência, em sede recursal, também apontou em igual sentido (fl. 520):

“49. O contrato, em pauta, foi firmado em 1998. **O somatório dos valores históricos das contraprestações devidas pela arrendatária ultrapassam o valor declarado do bem;** se as prestações forem convertidas para valores presentes, obviamente, a soma desses valores será ainda maior. Percebe-se, portanto, que o contrato que instruiu o processo apresenta característica que constitui condição suficiente para que esse não

² Art. 5º [...]

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

seja considerado um arrendamento mercantil operacional nos termos da legislação. Ressalte-se, inclusive, que a recorrente sequer trouxe à colação argumentos acerca desse fato.”

Quanto à depreciação e vida útil da aeronave, também não merecem prosperar os argumentos de recurso.

Para fins do Regime de Admissão Temporária, desde o momento em que se passou a prever o pagamento proporcional dos tributos em virtude da utilização econômica, por meio do Decreto nº 2.889, de 1998, ficou definido que o tempo de vida útil seria determinado “nos termos da legislação do imposto de renda”.

A Instrução Normativa SRF nº 164, de 1998, regulamentando a concessão de regime nos termos previstos pelo art. 8º do Decreto nº 2.889/1998, previu expressamente a utilização da IN SRF nº 162, de 1998:

“IN SRF nº 164, de 1998:

Art. 7º Poderão ser submetidos ao regime de admissão temporária, com pagamento dos impostos federais incidentes na importação, proporcionalmente ao tempo de permanência no País, os bens destinados à prestação de serviços ou à produção de outros bens.

[...]

§ 3º Os valores a serem pagos, relativamente ao imposto de importação - II e ao imposto sobre produtos industrializados - IPI, serão obtidos pela aplicação da seguinte fórmula:

$V = (I.P) \text{ dividido por } (12U)$, onde:

V = valor a recolher;

I = imposto federal devido no regime comum de importação; P = tempo de permanência do bem no País, correspondente ao número de meses ou fração de mês; e U = **tempo de vida útil do bem, de acordo com o disposto na Instrução Normativa No 162, de 31 de dezembro de 1998.**”

A Instrução Normativa, por sua vez, definiu o percentual de depreciação anual de aeronaves em 10%, indicando seu tempo de vida útil estimado em 10 anos, tempo este que seria em muito ultrapassado caso concedida da prorrogação do regime (ingresso em 1998, prorrogação até 2011).

Desta feita, as considerações realizadas pelo contribuinte acerca do registro da depreciação contábil, bem como da existência de certificado de aeronavegabilidade, que indica o funcionamento regular da aeronave, não merecem acolhida. Para fins de Regime de Admissão Temporária, a legislação de regência é clara e prevê unicamente a adoção do tempo de vida útil estimado pela Receita Federal em Instrução Normativa, não cabendo ser adotado critério diverso do estabelecido na norma.

Nesse sentido, bem esclareceu a decisão da Superintendência da Receita Federal do Brasil (fl. 520):

“51. Considerando o disposto no art. 12, §§ Iº a 3º da Lei 6.099/1974 e na IN SRF 162/1998, que, em seu Anexo I, fixa prazo de vida útil das aeronaves em 10 anos; considerando que a aeronave objeto da admissão temporária **já se encontra no país há**

mais de 10 anos; e considerando o disposto no art. 6º, inciso II, da Resolução BACEN n.º 2.309/1996, verifica-se que outra condição suficiente para que o contrato não seja considerado um arrendamento mercantil operacional foi implementada. A recorrente trouxe à colação discussão acerca da depreciação do bem, mas não produziu argumentos que afastassem a implementação da condição em pauta.”

A jurisprudência do CARF não é ampla para casos semelhantes, posto o tema não ser frequentemente debatido neste Tribunal Administrativo, salvo quando da apreciação de multa. Consultando as decisões existentes, ainda assim foi possível verificar entendimento semelhante pela descaracterização do contrato firmado quando o prazo pactuado não correspondia à previsão da Resolução do Banco Central vigente à época:

“Primeiro Conselho de Contribuintes

Acórdão n.º 105-13.954

Formalizado em 10/12/2002

[...]

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS - ARRENDAMENTO MERCANTIL - DEDUTIBILIDADE - Cabível é o lançamento quando constatado que no pagamento de contraprestações de arrendamento mercantil **não foi observado prazo contratual compatível com a expectativa de vida útil do bem arrendado, nos termos da Resolução BACEN n.º 980/94. Em consequência, inobstante a roupagem formal, a concentração do pagamento das prestações em vinte e quatro meses e a resultante fixação de valor residual ínfimo desvirtua a essência do contrato de *leasing* e os princípios em que se assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo.**

Desta feita, entendo que a descaracterização do contrato como “arrendamento mercantil operacional”, passando a classifica-lo como “arrendamento mercantil financeiro” foi corretamente realizada pela fiscalização, estando o bem impedido de gozar do regime de admissão temporária nos termos da legislação vigente à época.

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

