



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
 PRIMEIRA CÂMARA.

Sessão de 13/maio de 1991 ACORDÃO Nº 301-26.478
 Recurso nº 113.031 Processo nº 10680-002080/90-91.
 Recorrente LIDER TÁXI AÉREO S.A.
 Recorrida DRF - BELO HORIZONTE - MG.

ISENÇÃO.

1. A empresa fez importação regular de aeronave, na qualidade de exploradora de serviço de táxi-aéreo, beneficiando-se da isenção prevista no art. 15, XI do Decreto-lei nº 37/66, combinado com o art. 149, VIII do Regulamento Aduaneiro, utilizando-se da modalidade de arrendamento mercantil prevista na Lei nº 6099/74.
2. Inclui-se entre os objetivos sociais de empresas que exploram serviços de táxi-aéreo diversas modalidades de cessão de uso, como aluguel, afretamento e arrendamento segundo permissivo legal contidos nos arts. 127 a 131 do Código Brasileiro da Aeronáutica.
3. A cessão de uso de aeronave, modalidade arrendamento, feito pela empresa à CEMIG, que a subarrendou ao Estado de Minas Gerais, foi feita com respaldo na legislação pertinente, não se caracterizando o desvio de sua finalidade.
4. Recurso provido.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Wladimir Clovis Moreira e Ivar Garotti, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, 13 de maio de 1991.


 ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Presidente.


 JOÃO BAPTISTA MOREIRA - Relator.


 CONRADO ÁLVARES - Procurador da Fazenda Nacional.

VISTO EM:
 SESSÃO DE:

21 AGO 1991

Participaram, ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros:

Participaram, ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros:

FAUSTO FREITAS DE CASTRO NETO, LUIZ ANTONIO JACQUES e FLÚVIO CÁSSIO DE
MELLO E SOUZA, Suplente. Ausentes os Conselheiros: JOSÉ THEODORO MASCARE
NHAS MENCK e FLÁVIO ANTONIO QUEIROGA MENDLOVITZ.

MEFP - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1ª CÂMARA.

RECURSO Nº 113.031 ACÓRDÃO Nº 301-26.478

RECORRENTE: LÍDER TÁXI AÉREO S.A.

RECORRIDA : DRF - BELO HORIZONTE - MG.

RELATOR : CONSELHEIRO JOÃO BAPTISTA MOREIRA.

R E L A T Ó R I O

Adoto o Relatório integrante da decisão recorrida, fls. ,
ut infra:

"Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01, para a exigência do crédito tributário no montante de 354.939,22 BTN, a título de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado, correção monetária, juros de mora e multas previstas nas legislações respectivas.

A autuação deveu-se ao fato da empresa ter cedido a terceiro (CEMIG-Companhia Energética de Minas Gerais), o uso de uma aeronave (helicóptero), que houvera sido importada pela autuada com isenção dos tributos aduaneiros, prevista no art. 149, inciso VIII do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, infringindo, assim, os dispositivos legais capitulados na peça vestibular.

A constatação da presente infração originou-se de pedido de exoneração do encargo tributário previsto no artigo 140 do Regulamento Aduaneiro, formulado pela autuada, constante do processo nº 10680-005545/89-96, juntado ao presente, e das verificações fiscais que se seguiram à análise desse pedido, fornecendo à Fiscalização os elementos de convicção e prova para a autuação.

Inconformada com o feito fiscal, a autuada apresentou, em tempo hábil, a impugnação de fls. 05 a 17, resumidamente alegando que:

- houve realmente a cessão de uso da aeronave, sob a forma de arrendamento, mas que o beneficiário não foi a CEMIG, e sim o Estado de Minas Gerais ,

- não tendo a cessão violado nenhum dispositivo legal, nem acarretado o desvio da finalidade que motivou a isenção tributária;
- o bem questionado foi desembaraçado com isenção de tributos, exclusivamente pelo fato de ter sido importado por empresa de táxi-aéreo (isenção vinculada à qualidade do importador), ou seja, com a finalidade de ser utilizado na operação de serviços remunerados a terceiros, mediante "fretamento", "aluguel" ou "arrendamento", que é o objeto social da Impugnante, a própria razão de sua existência;
 - as atividades das empresas de táxi-aéreo estão reguladas por legislação específica de Direito Aeronáutico e Comercial, que o Direito Tributário não derroga, mas sim deve a ela se ajustar, evocando os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, citando textos doutrinários e normas emanadas pelo Ministério da Aeronáutica, disciplinadoras dos serviços de táxi-aéreo;
 - os artigos do Regulamento Aduaneiro capitulados deveriam ser aplicados somente quando ocorresse a transferência de propriedade, mas nunca quando o aluguel, fretamento ou arrendamento, que são operações típicas das empresas de táxi-aéreo, citando os acórdãos do Terceiro Conselho de Contribuintes, que seriam pertinentes aos fatos;
 - a autorização prévia da autoridade fiscal, requerida para se evitar a aplicação do disposto no art. 137 do Regulamento Aduaneiro, só é necessária quando o terceiro, a quem é cedido o uso do bem, goze do mesmo tratamento tributário do importador beneficiado com a isenção; a CEMIG gozava da isenção dos tributos federais (I.I. e IPI), conforme art. 109 do Decreto 41.019, de 26.02.57, combinado com o art. 2º, IV, "c" do Decreto-lei nº 1.726/79 e art. 151 do Regulamento Aduaneiro, mas o arrendamento

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

tário de fato e de direito era o Estado de Minas Gerais, a quem o contrato de arrendamento foi ce dido, mediante termo de cessão, a menos de 24 ho ras da assinatura do contrato celebrado com CEMIG, o que tornaria desnecessária a autorização prévia, pois o Estado de Minas Gerais goza de imunidade ' constitucional.

Os autuantes manifestaram-se às fls. 95 a 100, na forma do art. 19 do Decreto nº 70.235/72."

A Autoridade a quo, às fls. 102, assim decidiu:

"Empresas que exploram serviços de táxi-aéreo. Transferência de propriedade ou uso de bens im portados com isenção, aliada à mudança de desti nação dos bens, implica na perda do direito ao benefício fiscal."

Com tempestividade, foi interposto o recurso de fls. 115, et seqs ,que leio para meus pares.

É o relatório.

Discute-se neste processo, como consta do Auto de Infração, se a cessão de uso de aeronave, mediante o contrato de arrendamento, de fls. 26 et seqs, à CEMIG, importaria na cassação da isenção, reconhecida por ocasião de sua importação e concedida com base no art. 149/VIII do RA.

O Auto de Infração invocou, para tal, os arts. 137, 141, 145 e 147 do RA.

2- O dispositivo de concessão do favor fiscal, art. 149/VIII, diz, no que interessa:

"Art. 149 - Será concedida isenção do imposto nos termos, limites e condições estabelecidas no presente capítulo:

.....
VIII - às aeronaves, suas partes e peças importados por empresas que explorem serviços de táxi-aéreos (DL 37/66, art. 15, XI e DL 1.726/79, art. 2º, IV, "n").

A norma do Decreto-lei nº 37/66, art. 15/XI é simplesmente a matriz, *ipsis literis*, do art. 149/VIII do RA.

O Decreto-lei nº 1.726/79 foi revogado expressamente pelo art. 12 do Decreto-lei nº 2.434/88. Este último, pelo art. 2º/II, concede redução de 80% do II nas importações de aeronaves por empresas que explorem serviços de táxi-aéreo...

Por sua vez, o art. 156 do RA esclarece que: "A isenção de que trata o inciso VIII do artigo 149 compreende:

I - aeronave de qualquer tipo, suas partes e peças....."
....."

É preciso estabelecer, *a priori*, que o art. 149 pertence ao capítulo V, "isenções Diversas", e concede isenção do imposto nos termos, limites e condições estabelecidos nesse capítulo.

E que termos, condições e limites são estes?

Destaco, no que interessa, três itens:

- natureza do bem: aeronaves de qualquer tipo, suas partes e peças;
- qualidade do importador: empresa de táxi aéreo;
- destinação dos bens: exploração de serviços de táxi-aéreo, em qualquer de suas modalidades.

3- Verifica-se que a importação, procedida pela DI de fls. 23 et seqs, preenche as condições anteriormente estabelecidas:

- natureza do bem: helicóptero, objeto de arrendamento com arrendante estrangeiro;
- qualidade do importador: empresa de táxi-aéreo, cf. Ata de fls. 21 e cartão de CGC de fls. 20.

4- A destinação dos bens, porém, está sendo dada como desviada, pela Decisão Requerida ao invocar o artigo 145 do RA, às fls. 104, FUNDAMENTOS, verbis:

"O litígio gravita, pois, em torno da correta interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria, assim como de seu devido alcance e aplicação aos fatos descritos e ocorridos."

E, adiante:

"Deve-se observar, pois, que, no presente caso, as aeronaves importadas sem o pagamento dos tributos aduaneiros têm sua utilização limitada pela lei, restrita à exploração de serviço de taxi-aéreo, não se enquadrando na isenção exclusivamente subjetiva, ou seja, vinculada somente à qualidade do importador"

E, ainda:

Ademais, o art. 145 do Regulamento Aduaneiro determina que a isenção ou redução, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão do benefício"

5- Assim, a decisão recorrida exclui, de plano, os arts. 137, 141 e 147, invocados pelo Auto de Infração, para motivar a cassação da isenção.

E não poderia ser de outra forma porque os artigos 137, 141 e 147 pertencem ao Capítulo III, "Isenção ou Redução vinculada à qualidade do Importador".

Reza o art. 137: "Quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso dos bens, a qualquer título, obriga ao prévio pagamento do imposto (DL nº 37/66, art. 11)"

Embora, a decisão recorrida já o tenha excluído dos seus "Fundamentos", vamos comentá-lo:

- contém duas condições de cassação do favor fiscal: a

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

transferência de propriedade e a transferência do uso dos bens;

- A primeira, a transferência de propriedade do bem, não se deu, pois o contrato indigitado, de fls. 26 **et seqs**, tem por objetivo o arrendamento seco do helicóptero, anteriormente arrendado mercantilmente à "Airsupport Serviços Corporation" (cláusula segunda, § 1º; cláusula quarta; cláusula décima; cláusula décima primeira; cláusula décima segunda do contrato em exame e verso da adição 011, da DI de fls. 25), onde figura proprietária a "Bell Helicopter Textron", arrendante a "Airsupport Services Corporation" e Arrendatária a "Líder Táxi-Aéreo S/A", cuja análise faremos adiante.

- a Segunda, transferência de uso dos bens, a qualquer título, é inaplicável à espécie, como bem diz a decisão recorrida, pois se choca com o art. 149/VIII do RA, que tem como condição "a exploração de serviços de táxi-aéreo". Se esta exploração implica, obrigatoriamente, na constante cessão de uso de aeronaves, disciplinada pelo Código Brasileiro de Aeronáutica e pelo seu Estatuto Social, "a proibição da transferência de uso dos bens, a qualquer título", não se aplica aqui, pois impede a referida exploração de serviços de táxi-aéreo.

O Código Brasileiro de Aeronáutica, V.Fls. 34 **et seqs**, no capítulo IV, "Dos contratos sobre Aeronave", dá, nos arts. 127 **et seqs**, o Arrendamento, o Afretamento e a Locação, como objeto desse tipo de contrato, todos envolvendo cessão de uso;

A portaria nº 1.293/GMS, de 21 de outubro de 1980, do Ministério da Aeronáutica, que aprova as instruções reguladoras dos serviços de táxi-aéreo", no que interessa, **in casu**, explicita no art. 1º/3:

"Considera-se como tal (Serviços de Táxi-Aéreo):

a) o transporte de passageiros e carga, de interesse público, ..., visando proporcionar ao usuário atendimento...

b) operações que, embora não objetivando o transporte aéreo como fim dele se utiliza em atividades realizadas a bordo de aeronaves, por técnicos ou especialistas não ligados à tripulação;

c) operações nas quais a aeronave pertencente a uma empresa de táxi-aéreo é tripulada por um cliente piloto, que a toma em forma de aluquel;

- **Ibidem, idem**, art. 2º/6:

"operação contratada - é o serviço de transporte aéreo

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

não regular, realizado por empresa de táxi-aéreo, mediante contrato de afretamento.

A Portaria nº 616 GM5, de 16.08.76, V.fs. 31, no art. 1º, inclui o arrendamento como atividade legítima das empresas de táxi-aéreo:

- "O Departamento de Aviação Civil poderá autorizar o arrendamento de aeronaves por empresas... de táxi-aéreo."

Assim sendo, está provado, como bem diz a decisão recorrida, que o art. 137 não se aplica à matéria, já que todas as expressões que grifamos, nos textos legais pré-citados, compreendem transferência de uso, cessão de uso: transporte de passageiros e carga, utilização por técnicos ou especialistas não ligados à tripulação, aluguel, fretamento e arrendamento. Se se aplicasse, *in casu*, ninguém poderia importar aeronaves, com isenção do imposto, para execução de serviços aéreos, o que é *non sense*, antijurídico, já que expressamente autorizado pelo art. 149/VIII, em capítulo de "Isenções Diversas", i.é, capítulo especial.

Quanto ao artigo 141, - pertencente, como já dissemos ao Capítulo III, "Isenções ou redução vinculada à qualidade do importador" -, vê-se que ele, também, pela mesma argumentação, não se aplica à matéria em discussão. Como a decisão requerida não se refere a ele, também, não o faremos (redação: "Não será concedida a redução prevista no art. anterior quando ficar comprovado que o sinistro:

.....
II - resultou de os bens haverem sido utilizados com infringência ao disposto no art. 137 ou em finalidade diversa daquela que motivou a isenção ou redução do imposto").

6- Resta, assim, examinar a cessão do favor fiscal pertinente, segundo o artigo 145 do RA.

O art. 145 do RA pertence ao Capítulo IV, "isenção ou dedução vinculada à destinação dos bens", **verbis**:

"A isenção ou redução do imposto, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão (Decreto-lei nº 37/66, art. 12)".

Muito embora a decisão recorrida não se reporte ao art. 147 do RA, a análise do 145 é inseparável dele, **verbis**:

SERVICÇO PUBLICO FEDERAL

"Perderá o direito à isenção ou redução quem deixar de empregar os bens nas finalidades que motivaram a concessão.

Parágrafo único - Desde que mantidas as finalidades que motivaram a concessão e mediante prévia decisão da autoridade fiscal, poderá ser transferida a propriedade ou uso dos bens antes de decorrido o prazo de cinco anos do desembaraço aduaneiro."

A expressão "poderá ser transferida a propriedade ou uso dos bens", sublinhada no parágrafo anterior por nós, prova que sua interpretação está imbricada, literalmente, à redação do art. 137 do RA, cuja participação na cassação do favor fiscal da recorrente foi rechaçada pela decisão recorrida e por nós. Diz, também, que a transferência da propriedade, após cinco anos do desembaraço aduaneiro, é livre.

Como o arrendamento aeronáutico, do contrato em exame, prevê o prolongamento do contrato até cinco anos, pela cláusula décima terceira, e a opção de compra se dá após esse prazo, está ela a cavaleiro de qualquer ação fiscal.

7- Analisaremos então os argumentos da decisão recorrida, parágrafo a parágrafo:

- Dec. Recorrida:

"De acordo com a Portaria 1.293/GM5, de 21.10.80, do Ministério da Aeronáutica (fls. 35 a 37), que aprova as Instruções Reguladoras dos Serviços de Táxi-aéreo, definindo e disciplinando administrativamente tais serviços, o fretamento de aeronaves é operação própria e típica do serviço de táxi-aéreo, conforme disposto no item 6 do seu art. 2º. Admite-se também, como próprios, "as operações nas quais a aeronave pertencente a uma empresa de táxi-aéreo é tripulada por um cliente piloto, que a toma em forma de aluguel - item 3, alínea "c" do art. 2º das Instruções Reguladoras (o grifo é nosso)".

Exame: Não são só essas as atividades são operações típicas do serviço de táxi-aéreo, como vimos atrás, no item 5, e sim: transporte de passageiros e cargas, utilização por técnicos ou especialistas não ligados à tripulação, aluguel, afretamento e arrendamento (grifamos).

- Dec. Recorrida:

"Portanto, não se deve considerar desvio de finalidade o fato de uma aeronave, de propriedade de uma empresa de táxi-aéreo, ser encontrada na posse de outra empresa qualquer, que a detenha a títu-

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

lo de aluguel."

Exame: Aqui a conclusão da decisão recorrida opera em favor da Recorrente. No mesmo sentido o Ac. nº 301-22.215, unânime:

"Verificado que os bens não tiveram sua propriedade transferida, sua ausência temporária do estabelecimento não basta para caracterizar o desvio de aplicação".

- D. Recorrida:

"Entretanto, a operação de arrendamento, objeto do contrato celebrado entre a Impugnante e a CEMIG - Companhia Energética de Minas Gerais, não deve ser tida como própria de uma empresa de táxi-aéreo, pois, como demonstram as cláusulas do referido contrato, não se refere ao simples arrendamento previsto nos arts. 127, 128 e 131 do Código Brasileiro de Aeronáutica (fls. 34), mas sim a um repasse de Arrendamento Mercantil (leasing), operação esta que é regulada pelas Leis nº 6.099/74 e 7.132/83.

Exame: Como a decisão recorrida vai se reportar, mais adiante, às cláusulas nas quais se baseia, ao supor que se trata de um "repasse de Arrendamento Mercantil", analisaremos, primeiro, os art. 127, 128, 131 e 132 do Código Brasileiro de Aeronáutica, Lei nº 7.565, de 19.12.86, verbis:

- "Art. 127 - Dá-se o arrendamento quando uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado, o uso e o gozo de aeronave ou de seus motores, mediante retribuição."

- "Art. 128 - O contrato deverá ser feito por instrumento público ou particular, com a assinatura de duas testemunhas, e inscrito no Registro Aeronáutico Brasileiro."

- "Art. 130 - A arrendatário é obrigado:

I - a fazer uso da coisa arrendada para o destino conven-
cionado e dela cuidar como se sua fosse;

II - a pagar, pontualmente o aluguel, nos prazos, lugar e condições acordados;

III - a restituir ao arrendador a coisa arrendada, no es-
tado em que a recebeu, ressalvado o desgaste natural decorrente do uso regular.

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

- Art. 131 - A cessão do arrendamento e o subarrendamento só poderão ser utilizados 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."

A maior alteração, pertinente, *in casu*, feita pela Lei nº 7.132/83 à Lei nº 6.099/74, que "dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil", é a nova redação do art.17, ex vi do art. 1º/III:

"A entrada no Território Nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratados com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação."

De resto, a retrocitada Lei nº 6.099/74 nos fornece, como matéria pertinente, as definições de Arrendamento Mercantil para fins tributários:

"Art. 1º - O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único: considera-se arrendamento mercantil a operação, realizada entre pessoas jurídicas, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos a terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária e que atendam às especificações desta.

Esta norma foi alterada, pela Lei nº 7.132/83, para:

".....

Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso desta (os grifos são nossos)".

Vê-se, assim, que a definição singela do art. 127 do código-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

go Brasileiro de Aeronáutica compreende apenas o simples arrendamento e não o arrendamento mercantil tratado pela Lei nº 6.099/74, com a redação dada pela Lei nº 7.232/83.

Com os dois tipos de arrendamento são locação, é fácil confundí-los.

O Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, na Apelação cível nº 33.441/90, declara o leasing como "avença complexa", em que, apesar do financiamento, a locação é o elemento preponderante. Em consequência, até que seja tipificado claramente no ordenamento legal, o arrendamento mercantil é locação. E, ainda, dizendo "é inegável que, por força da Lei nº 6.099/74, o elemento preponderante é mesmo a locação."

Está provado, definitivamente, então, que o arrendamento mercantil das leis tributárias prevê que a arrendadora compre o bem para arrendá-lo mercantilmente à arrendatária.

Como os dois tipos de arrendamento, o mercantil e o aeronáutico, envolvem locação é fácil confundí-los, quando consta do segundo a opção de compra...

Como leciona o professor Waldírio Bulgarelli, in "Contratos Mercantis", Ed. Atlas, 4ª ed., São Paulo, 1988, p. 352 e 353, tópico 2.10.4 - "A operação e notas concenutais":

"A operação desdobra-se em 5 fases:

1. a preparatória ou seja, a proposta do arrendatário à empresa leasing ou vice-versa;
2. a essencial, constituída pelo acordo de vontades entre ambas;
3. a complementar, em que a empresa leasing compra o bem ou equipamento ajustado com o arrendatário;
4. a também essencial, que é o arrendamento propriamente dito, entregando a empresa leasing ao arrendatário o bem ou equipamento;
5. a tríplice opção do usuário, ou seja, ao termo do contrato de arrendamento; continuar o arrendamento, dá-lo por terminado, ou adquirir o objeto do arrendamento, compensando as parcelas pagas a título de arrendamento e feita a depreciação.

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

O leasing, assim, afasta-se da concepção de uma simples locação com opção de compra, não só pela triangularidade, ou seja, a intermediação de um agente que financia a operação (o que tem levado a doutrina em grande parte a considerá-lo essencialmente como operação financeira), mas também pelas peculiaridades que apresenta, tanto em relação à tríplice opção assegurada ao arrendatário como também pela técnica de acerto em caso de opção de compra."

Por outro lado, o Regulamento que disciplina as operações de arrendamento mercantil, baixado pela Resolução nº 351, de 17.11.75, do Banco Central do Brasil, descaracteriza o contrato em exame como arrendamento mercantil:

art. 8º - Os contratos de arrendamento mercantil serão formalizados por instrumento público ou particular, neste devendo constar, obrigatoriamente, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas, sob pena de nulidade:

.....
c) o prazo de vencimento do contrato de arrendamento;

d) o direito da empresa arrendatária de, no vencimento do contrato, opstar pela devolução do bem, pela renovação do contrato ou pela aquisição dos bens arrendados.

.....
i) condições para renovação do contrato e para eventual substituição do bem arrendado por outro da mesma natureza que melhor atenda às conveniências da arrendatária;

Como veremos, o contrato em exame não tem prazo de vencimento, não tem cláusula de renovação, nem cláusula de condições para renovação e cláusula de eventual substituição do bem arrendado.

Assim sendo, não é um contrato de arrendamento mercantil e sim, um contrato de arrendamento aeronáutico, seco, com cláusula de opção de compra, como dispõe o art. 127 do Código Brasileiro de Aeronáutica.

Já o Parecer Normativo nº 03, de 28.01.76, afirmava que não se deve confundir o arrendamento mercantil, de que cuida a Lei nº 6.099/74, com a locação definida na legislação civil, em que uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e o gozo de coisa não fungível mediante certa retribuição (art. 1.188 do Código Civil). Esclarece, ainda, que, nos casos de locação, não re-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

gida pela referida Lei nº 6.099/74, não está o locatário ou arrendatário impedido de adquirir o bem a ele locado ou de que tem o uso. E vai além: É IRRELEVANTE QUE NO CONTRATO DE LOCAÇÃO ESTEJA PREVISTA A OPÇÃO DE COMPRA DO BEM LOCADO, OU QUE A AQUISIÇÃO RESULTE DE FATO FUTURO, INDEPENDENTE, PORTANTO, DA EXISTÊNCIA DE CLÁUSULA DE OPÇÃO.

Da análise do Código Brasileiro de Aeronáutica, resulta que a inscrição no Registro Brasileiro de Aeronáutica (art. 132) só previne a responsabilidade por danos e prejuízos causados pela aeronave. O Parecer DAC, de fls. 135, esclarece, que, *in casu*, a transferência de propriedade de aeronave só será reconhecida depois do exercício da opção de compra, quando se inscrever no citado Registro.

- Prossegue a decisão recorrida: "Da análise do referido contrato (fls. 26 a 31), ressalta-se que a CEMIG tem a prerrogativa de transferir a terceiros seus direitos e obrigações e que existe uma vinculação clara e direta com o contrato celebrado entre a Impugnante e a firma norte-americana Services Corporation, visto que o prazo, preço e condições são os mesmos."

"Além disso, o presente contrato de subarrendamento mercantil é irrevogável e irretroatável, com a renúncia expressa das partes ao direito de arrependimento, não reconhecível em qualquer hipótese. A arrendante brasileira, ora Impugnante, se compromete também a exercer sua opção de compra, como arrendatária, perante a arrendante estrangeira, e assegura à subarrendatária (CEMIG) o direito de exercer a mesma opção.

Conclui-se, então, que, no caso em tela, a Impugnante foi apenas a intermediária de um negócio entre a CEMIG e a empresa norte-americana, o que, definitivamente, não pode ser arrolado como atividade de fim de uma empresa de táxi-aéreo."

EXAME: Como vimos, a Res. BCB 351/75 descaracteriza contratos como o da LIDER e CEMIG como contrato de arrendamento mercantil, para os feitos da Lei nº 6.099/76. Além disso, o Parecer DAC, já citado, declara que esse contrato se rege pelas regras da legislação do Direito Aeronáutico. Isto significa que só quando se der a opção de compra, fato futuro, é que haverá vinculação entre a CEMIG e a empresa americana. Por enquanto, não há nada. Só a suposição de vir a haver. Ora, isto não é suficiente para fundamentar a ação fiscal, por que se trata, apenas, de mera suposição.

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

No contrato, não se assegura à cessionária (CEMIG) o direito de exercer a mesma opção. Está escrito, às fls. 28: "CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA: A arrendante se obriga, caso haja interesse da Arrendatária, ao final do arrendamento, a exercer a opção de compra que lhe é assegurada no contrato com a Airsupport".

Portanto, três fatos futuros: acontecer o final do contrato (cinco anos); a CEMIG a se interessar; e a LÍDER exercer a opção de compra.

Enquanto não acontecerem esses três fatos futuros, tal contrato é mera locação, cessão de uso. A decisão recorrida se confundiu.

O que se depreende da análise do contrato é outra realidade. Portanto, é mais prático passar, logo, à análise do contrato:

- CLÁUSULA PRIMEIRA: "O objeto contratual é o arrendamento seco (sem tripulação) de dois helicópteros novos, para uso da Arrendatária (CEMIG), a qual fica autorizada a ceder esse uso a terceiros, com os direitos e obrigações decorrentes do pacto." Aspecto legítimo do arrendamento de aeronaves, previsto pelo art. 131 do Código pertinente: "A cessão do arrendamento e o subarrendamento só poderão ser realizados por contrato escrito, com o consentimento expresso do arrendador." Por outro lado, recorro que o PN-CST 03/76 afirma que não se deve confundir o arrendamento mercantil, de que cuida a Lei nº... 6.099/74 com a locação definida na lei civil, em que uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o gozo e o uso de coisa não fungível, mediante determinada paga. Por ser capaz de dirimir muitos aspectos aliados à interpretação desse contrato, nos reportaremos ao Parecer da Assessoria Jurídica do Departamento de Aviação Civil do Ministério da Aeronáutica, de fls. 135:

"1 - A fim de dirimir dúvidas da Delegacia Federal em Belo Horizonte, no que diz respeito à interpretação da legislação aeronáutica relativa ao arrendamento de aeronaves, a LÍDER solicita a manifestação do DAC sobre se os termos dos contratos que juntas se enquadram nas disposições dos arts. 127 e 131 do Código Brasileiro de Aeronáutica.

2 - A consulente importou aeronaves, gozando de isenção de impostos por se tratar de empresa de serviços aéreos concedidos. Essas aeronaves, porém, não lhe pertencem, pois ela tem somente sua posse, pois que se encontram com ela a título de arrendamento feito pela proprietária, a AIR SUPPORT SERVICES CORPORATION. Vê-se, portanto,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

que não se cogitou, nos contratos respectivos, de transferência de domínio, donde a inexistência de compra e venda. Essa inexistência de compra e venda não é prejudicada pela cláusula de opção em favor da LÍDER, pois enquanto ela não lançar mão da cláusula, não há falar em propriedade. Ela é mera possuidora das aeronaves. (grifos nossos)

3 - Sendo, pois, arrendatária das quatro aeronaves de propriedade da AIR SUPPORT CORPORATION, mas com direito de exercer todas as prerrogativas de quem detém a posse plena, a LÍDER, por seu turno, arrendou-as à CEMIG, ... Não vendeu, pois que vendê-las não podia, por faltar-lhe o título de domínio. Só cedeu o uso das aeronaves, comprometendo-se a repassar os direitos de optante pela compra e venda, se e quando os exercer. (grifos nossos).

.....

10 - A LÍDER é empresa de serviços aéreos permitidos e entre os seus objetivos sociais se encontra o de arrendá-las, a seco ou com tripulação (fretamento). Quando ela faz contrato do tipo que celebrou com a CEMIG, está exercendo uma atividade reconhecida pelo Ministério da Aeronáutica, em cujo Registro os arrendamentos são inscritos para ressalva dos direitos de terceiros". (grifos nossos)

PORTANTO, A PRERROGATIVA QUE TEM A CEMIG DE TRANSFERIR A TERCEIROS SEUS DIREITOS E OBRIGAÇÕES É LEGÍTIMA.

CLÁUSULA SEGUNDA: "A arrendatária (CEMIG) se obriga a manter o seguro total das aeronaves arrendadas, com cláusula beneficiária a favor da Arrendante das aeronaves no exterior, Airsupport Services Corporation". Estranho seria que, outra pessoa de direito que não a proprietária do bem, viesse a usufruir sobre o seguro que resguarde o seu valor real de venda.

PORTANTO, A CLÁUSULA É LEGÍTIMA EM QUALQUER CONTRATO DE LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL.

CLÁUSULA TERCEIRA: O preço do arrendamento é de US\$ 1.303.986,71 dólares, a ser pago em cruzados pela arrendatária, com entrada, e nove parcelas semestrais, a contar da data da emissão do certificado do Registro pelo Banco Central do Brasil.

É claro que, numa economia inflacionária, se a LÍDER contratou em dólares com a proprietária, fará cálculo na mesma moeda pa-

SERVICÓ PÚBLICO FEDERAL

ra a cessão de uso, sob pena de prejuízo.

Nada há no processo que prove que o preço é o mesmo. Pelo contrário, a DI de fls. 25, estabelece o valor, para uma das aeronaves, idênticas, em US\$ 561.612,81. Nem vejo a ilação que se possa aduzir daí. Como só o exercício da opção de compra é que caracterizaria a transferência de propriedade, e, in casu, isso é fato futuro, o contrato nas condições presentes continua sendo de arrendamento aeronáutico. E, assim, sua cessão é subarrendamento aeronáutico e não, um "repasso" de arrendamento mercantil".

Quanto ao prazo e condições serem os mesmos, - se é que são -, não influem eles na descaracterização do arrendamento aeronáutico, pois a Arrendante (LÍDER) paga o arrendamento mercantil. Nada mais natural que não desembolsar do seu, recebendo na data que mais lhe convier. Nada está provado nos autos quanto às identidades alegadas de preço, prazo e condições. Há meras suposições.

O QUE NÃO ESTÁ NOS AUTOS, NÃO ESTÁ NO MUNDO. O arrendamento continua sendo o aeronáutico, mesmo porque estas características alegadas não são suficientes para caracterizá-lo de outra forma.

CLÁUSULA QUARTA: O contrato é vinculado ao contrato formado entre a LÍDER e a AIRSUPPORT SERVICES CORPORATION e "aditivo de re-ratificação entre as mesmas partes", que tem por objeto o arrendamento das aeronaves, na qual a Arrendante figura como Arrendatária.

Esta cláusula só tem como consequência prática o fato de que a Arrendante (LÍDER) declara e prova, pelo Parecer DAC de fls.135, que não é proprietária do bem, mas nomeia quem é a proprietária do bem, e os vínculos com ela, para que não lhe impute não deter a plena posse que cede.

Não sendo proprietária do bem, entendendo-o adquirido da proprietária americana, a LÍDER assinou um contrato de arrendamento, cessão de uso, com a CEMIG. Este não é um arrendamento mercantil, segundo a definição da Lei tributária, ou seja a definição desse instituto constante do parágrafo único do art. 1º da lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, com a redação dada pelo art. 1º, inciso I, da Lei nº 7.132/83, como já vimos que exige que a Arrendadora compre um determinado bem de terceiros, para dá-lo em arrendamento à Arrendatária, segundo as especificações ditadas pela Arrendatária e para uso próprio desta. A LÍDER alugou o que tinha, tão-somente.

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

É natural, portanto, que se vincule o bem cedido ao contrato original. Isso não implica em subarrendamento ou "repasse", ut infra.

No contrato de Arrendamento mercantil, Terceiros é de quem a AIR SUPPORT SERVICES CORPORATION comprou a aeronave importada; Arrendadora é a AIR SUPPORT SERVICES CORPORATION, proprietária da aeronave; Arrendatária é a LÍDER TÁXI-AÉREO S/A.

No contrato, constante dos autos, sob análise, é diferente: A arrendadora é a LÍDER, no uso da plena posse que tem da aeronave; arrendatária é a CEMIG, através de contrato de locação com cláusula de opção futura de compra. É necessário dizê-lo na cessão de uso, vinculá-lo à proprietária, para que não se alegue transferência de propriedade.

Se a LÍDER não comprou tal aeronave de alguém, sob as especificações da CEMIG e para uso próprio desta, onde é que está o arrendamento mercantil definido pela lei tributária?

Como o Parecer do DAC, de fls.135, o define como um legítimo arrendamento aeronáutico, está provada essa sua natureza, prevista pelo Código Brasileiro de Aeronáutica, por eliminação.

Portanto, não houve desvio da destinação. A cessão de uso, in casu, é legítima exploração de serviços de táxi-aéreo, cf. o art. 149/VIII do RA.

Por outro lado, o art. 1º do Regulamento aprovado pela Resolução BCB nº 351/75 diz que as operações de arrendamento mercantil, com o tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099/74, são privativas de pessoas jurídicas registradas no Banco Central, que tenham como objeto social exclusivo a prática de operações de arrendamento mercantil. Como a requerente, pelos doc. de fls. 21 a 22, é empresa de táxi-aéreo e tem como objeto realizar a exploração de serviços de táxi-aéreo, seus contratos de arrendamento com opção de compra não geram efeitos jurídicos de arrendamento ou subarrendamento mercantil.

Se não há subarrendamento mercantil, não há que se falar em "repasse de arrendamento mercantil".

CLÁUSULA QUINTA: Os valores da parte financiada obedecerão às condições estabelecidas no certificado de registro do Banco Central do Brasil.

É claro que, se o contrato original era um contrato de leasing, - que trouxe a aeronave ao Brasil -, e se o presente contrato envolve um fato futuro, a opção de compra da aeronave pela Arren-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

dante, a ser exercida em favor da arrendatária, tais parcelas têm que estar garantidas em favor da Arrendante segundo o registro do BCB, pelo menos. O PN-CST nº 03/76 tem este fato futuro como irrelevante para a caracterização de arrendamento mercantil: "é irrelevante que no contrato de locação esteja prevista a opção de compra do bem locado, ou que a aquisição resulte de fato futuro, independente, portanto, da existência de cláusula de opção".

Analisando a situação, LUIZ MÉLEGA ("Operações de Arrendamento Mercantil - "LEASING", Edições LTR, São Paulo, 1976, fls. 108/452), conclui:

"O fato das operações de "leasing" terem sido contempladas em legislação especial, de índole tributária, não significa que vieram substituir ou alterar as demais operações de locação ou arrendamento, que subsistem em sua plenitude sob o império da legislação antiga".

Repetimos, irrelevante que a aquisição resulte de fato futuro para caracterizar um contrato de locação no presente.

CLÁUSULA SEXTA: "Se o atraso no pagamento vier a ser superior a quinze dias corridos, as aeronaves serão automaticamente devolvidas à arrendante. Nesta hipótese, pagará a arrendatária as parcelas e juros devidos até a data da efetiva devolução das aeronaves em perfeitas condições operacionais, conforme lhe foram entregues, apenas acrescidas das horas de vôo utilizadas".

Esboroa-se, aqui o último suporte da decisão recorrida, no sentido de que "se trata de um repasse de arrendamento mercantil com cláusula expressa das partes quanto a inexistência de arrependimento, não reconhecível em qualquer hipótese".

Está claro nessa cláusula o desfazimento do negócio com o pagamento integral do aluguel devido e a devolução do bem, fato típico do arrendamento aeronáutico.

CARACTERIZA-SE, MAIS UMA VEZ, PORTANTO, O ARRENDAMENTO EM ANÁLISE COMO LEGÍTIMA CESSÃO DE USO, COM OPÇÃO DE COMPRA, AMPARADO PELO PN-CST nº 03/76 e Cód. Bras. de Aeronáutica.

CLÁUSULA SÉTIMA: "O presente contrato terá início nesta data e prolongar-se-á até 60 meses".

Significa que o prazo deste arrendamento aeronáutico não é igual ao prazo do arrendamento mercantil, entre a LÍDER e a empresa

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

estrangeira, seja este qual for.

O fato de prolongar-se até 60 meses significa que poderá dar-se a sua interrupção a qualquer momento não se aplicando a irretratabilidade ao prazo, bem como à inadimplência, prevista na cláusula anterior.

Logo, se não tem prazo certo de vencimento, à luz da BCB nº 351/75, como vimos, não é arrendamento mercantil nem se quer subarrendamento mercantil.

Se não é subarrendamento mercantil, a suposição de um "repasse de arrendamento mercantil" está mais uma vez destruída, porquanto a cláusula de opção de compra, fato futuro que pode se dar, ou não, no prazo quinquenal da incidência tributária, não é condição necessária e suficiente para caracterizá-lo como tal.

Se os prazos de ambos os contratos vierem a coincidir, isso será fato futuro, escusado pelo PN-CST nº 03/76, mais que citado.

PORTANTO, DE NOVO, NÃO SE CARACTERIZA "O REPASSE DE ARRENDAMENTO MERCANTIL" SUPOSTO PELA DECISÃO RECORRIDA; NEM SEQUER A NATUREZA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DESSE CONTRATO.

CLÁUSULA OITAVA: não há o que se comentar. v. fls. 28.

CLÁUSULA NONA: Trata-se da isenção de responsabilidade da arrendatária por dano sofrido pela aeronave, em decorrência de motivos de força maior, casos fortuitos etc, ou a responsabilidade civil ou penal.

É uma cláusula comum em contratos de cessão de uso, mormente veículos. Responsável é que detém a posse direta. O cedente tem apenas a posse indireta, como em qualquer contrato de locação. v.art. 132, CBA.

CLÁUSULA DÉCIMA: A arrendante responderá perante a arrendatária pelas perdas e danos que decorrerem de sua inadimplência junto à Airsupport etc.

Prova cabal, outra vez, que não se trata de um "repasse de arrendamento mercantil". Como a opção de compra, esta cláusula trata de um fato futuro, amparado pela circunstância de não vir a se dar.

É que, rompido o contrato de arrendamento mercantil com a Airsupport, por culpa da LÍDER, esta perde a plena posse sobre a aeronave. Assim sendo, a cessão de uso desta à CEMIG, também, desaparecerá, pela necessidade de devolver o bem importado à proprietária. Con-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

vencionou-se então a reparação pertinente.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA: A arrendante se obriga, caso haja interesse da arrendatária, ao final do arrendamento, a exercer a opção de compra que lhe é assegurada no contrato com a Airsupport.

Observa-se que falta aqui a tríplice opção, característica dos contratos de arrendamento mercantil, de renovar o contrato no final do arrendamento e as condições dessa renovação, bem como outras, condições sine qua non da Res. BCB nº 351/75, art. 8º, letras "d" e "i", para caracterizar o contrato de arrendamento mercantil. A questão se torna mais interessante, ainda, porque a opção de compra, ex vi do § 5º do art. 16 da Lei nº 7.132/83, não é condição obrigatória nos contratos de arrendamento mercantil com arrendante no exterior. "E agora, José?".

Portanto, pá-de-cal na suposição de intermediação de arrendamento mercantil, por todos os motivos já expostos. De qualquer modo, a LÍDER primeiro teria de comprar, depois é que poderia promover ou intermediar o arrendamento mercantil.

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: Todos e quaisquer impostos, taxas e ônus que incidam ou venham a incidir sobre a presente transação correrão por conta da arrendatária.

Fato comum em contrato. Tributos, federais, estaduais ou municipais, **a posteriori**, despesas contratuais, seguros específicos, cartórios e despesas eventuais costumam ser por conta de quem aluga.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA, fls. 29: Cláusula de irrevogabilidade, irretratabilidade da locação, tirante as exceções pactuadas anteriormente.

Como não há prazo certo para vencimento, a cláusula prevê o valor integral das parcelas devidas, seguros, etc, e a compra, se efetuada.

Como há cláusula de opção futura, os pagamentos para esse fim devem ser assegurados. Havendo a opção, futuramente o contrato se resolveria em compra do bem pela arrendante e transmissão à arrendatária, mediante o pagamento já acertado. Se não houver opção, não há possibilidade de um "acerto" para devolução de parte do preço pago.

O PN-CST nº 03/76, define a operação como fato futuro, à a cavaleiro da Lei nº 6.099/74.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

8 - Cumprida a análise do contrato, vamos comentar o restante dos "fundamentos" da D. Recorrida:

- D. Recorrida:

"O subarrendamento praticado pela Impugnante depende de prévia autorização do Banco Central do Brasil..."

Já vimos que não cabe a caracterização de subarrendamento mercantil.

De mais a mais, se haverá autorização ou não, o fato não é de nossa alçada. Em se tratando de fato futuro, juridicamente não há obrigação tributária alguma. Se não houver autorização, aí, então, é que não haverá subarrendamento algum...

- D. Recorrida:

"A CEMIG passou a ter a propriedade de bens importados com benefícios fiscais a que não fazia jus."

A Resolução BCB nº 666, de 14.12.80, explicita: I- Os contratos de arrendamento mercantil de bens produzidos no exterior, a que se refere a Lei nº 6.099, de 12.09.74, poderão ser celebrados, por prazo não inferior a 5 anos, entre uma entidade com sede no exterior e a usuária final do bem no país, dentro de sua atividade econômica;
III- reduzir a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as remessas para o exterior; IV- As operações de câmbio contratadas para pagamento do arrendamento"; coisas que só aproveitam à LÍDER, que continua devedora e aluga o bem para ter lucro, como qualquer operação comercial de táxi-aéreos.

É óbvio que, pelo contrato analisado, a CEMIG só obteve a posse direta do bem. O domínio permanece com a proprietária, e a posse indireta com a LÍDER, repetimos mais uma vez. A decisão não é vera.

O que pode acontecer, é a LÍDER vir a ter essa propriedade, no futuro, quando os direitos fiscais já decaíram, em se tratando de importação comum, como diz a Lei. (art. 17 da 7.132/88 e art. 147 do RA).

- D. Recorrida:

"É o que se deve aduzir, tendo em vista a forma de realização da transação, evidentemente análoga a uma venda a prazo".

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

Trata-se de mais uma suposição da D. recorrida em flagrante contradição com a primeira hipótese de subarrendamento mercantil ou de "repasse".

É óbvio que se se acusa a Requerente de três infrações, momentâneas e contraditórias, não provadas nos autos, mas "aduzidas", tais como: "venda a prazo", subarrendamento mercantil e "repasse de arrendamento mercantil", há dúvidas sobre a natureza ou as circunstâncias materiais do fato.

OPERA EM FAVOR DA REQUERENTE A INTERPRETAÇÃO BENIGNA DO ART. 112/II do CTN, então, o *in dubio pro reo*.

- D. Recorrida:

"O art. 109 do CTN, v. fls. 105." "Logo, a conjugação da legislação aeronáutica e comercial com a legislação tributária deve ser feita na forma aqui exposta, não servindo como argumento de defesa."

É claro que assiste razão à requerente, comprovada pelo PN-CST nº 03/76. O tratamento tributário do arrendamento mercantil, como se diz ali, não exclui os demais contratos baseados na legislação antiga. E a tal conjugação de legislação é um coquetel que não está amparado legalmente, desde que foi impossível provar a natureza contratual delituosa, mas apenas supô-la.

- D. Recorrida:

"O art. 110 do CTN, também evocado, não é aplicável ao presente caso, por não se verificar qualquer conflito entre a lei tributária e os dispositivos constitucionais."

Baleeiro dá a resposta (Dir. Trib. Bras., 10ª edição, 2ª tiragem, 1984, Rio, Forense, p. 444):

"Para maior clareza da Regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito privado é estabelecida para resguardá-las no que interessa a competência tributária. O texto acotou o pleonismo para dizer que as "definições" e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do Direito Privado, serão as deste, nem mais nem menos."

O PN-CST nº 03/76 diz o mesmo, como já vimos.

Assim, não provada a natureza contratual de arrendamento

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

mercantil imputada , quem a define é o Código Brasileiro de Aeronáutica: arrendamento aeronáutico, v. fls. 135 - Parecer do DAC.

- D. Recorrida:

"Da mesma forma, a interpretação benigna pretendida pela defesa, com base no art. 112 do CTN, torna-se inaplicável por não restar qualquer dúvida quanto às cominações previstas neste artigo."

Só não há dúvidas para a D. recorrida. Nem dúvidas, nem certezas, pelo visto, mas extrema confusão de conceitos.

O trecho é quase incompreensível, porquanto o art. 112 do CTN, in casu, trata exatamente do **in dubio pro reo** na capitulação legal do fato, já que não provado, como se quis, que o art. 145 se aplica à matéria, como também os arts. 137, 141 e 147, que constavam do AI.

A cessão de uso, isso sim, ficou plenamente provada, como característica sine qua non da exploração de serviços de táxi-aéreo.

Quanto à destinação dos bens, a aeronave foi empregada na finalidade que motivou a concessão: cessão de uso (na modalidade de arrendamento, prevista pelo Código Brasileiro de Aeronáutica).

Portanto, além de prolixa, a D. recorrida se torna cansativa, obrigando-nos o exame exaustivo dos fundamentos contraditórios apresentados.

D. Recorrida:

"Não sendo a CEMIG, subarrendatária do bem, uma empresa de táxi-aéreo, tem-se como desvirtuada a destinação inicial, condicionadora da isenção."

Como já demonstrado, a CEMIG é simplesmente arrendatária comercial, é locadora de um helicóptero, - com contrato com opção futura de compra -, para suas atividades de transporte de funcionários e técnicos ou para operações variadas de exame, de segurança, de fiscalização ou conserto de suas instalações e linhas de transmissão, como está previsto, na letra b), do item 5, do art. 2º das Instruções Reguladoras dos Serviços de Táxi-Aéreo, aprovadas pela Portaria nº... 1.293/CMS, de 21.10.80, do Ministério da Aeronáutica:

"art. 2º - Para efeito destas instruções, ficam estabelecidas as seguintes conceituações:

.....

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

3- Serviços de táxi-aéreo, considera-se como tal:

.....
b) as operações que, embora não objetivando o transporte aéreo como fim, dele se utilize em atividades realizadas a bordo de aeronaves, por técnicos ou especialistas não ligados à tripulação;"

É o caso de aerofotogrametria, observações técnicas, missões policiais, etc.

É claro que o benefício não está prejudicado pela cessão de uso a terceiros, desde que mantida a destinação do bem, ou seja, a prestação de serviço de táxi-aéreo, na modalidade de arrendamento.

No que tange à isenção de impostos na importação da aeronave, não há sentido em ligá-los à CEMIG, porquanto todos os benefícios assegurados pela legislação do Arrendamento Mercantil e da isenção da importação, como vimos, continuam a ser usufruídas pela LÍDER TÁXI-AÉREO S/A que, em nenhum ponto do contrato de arrendamento (cessão de uso da aeronave) abre mão desses privilégios. Pelo contrário, no § 3º da Cláusula Segunda e na Cláusula Décima Segunda, se previne de quaisquer ônus futuros.

São duas coisas independentes: O contrato entre a LÍDER TÁXI-AÉREO e Arrendatária americana, que proporcionou à companhia brasileira à posse direta do bem, para usá-lo como bem lhe aprouvesse, dentro dos limites legais; e a cessão de uso, o aluguel, que fez à CEMIG, desse mesmo aparelho, a fim de explorá-lo em sua atividade de empresa de táxi-aéreo, que é, e obter lucro, sobreviver comercialmente. Exploração essa obrigada pelo art. 149/VIII do RA.

Com simples afirmações, ad argumentandum tantum, como estas produzidas pela decisão recorrida, mostra-se, pela pletora de suposições e hipóteses, às vezes contraditórias, a fraqueza da sua fundamentação. A hipótese tributária de infração deve estar plena de certeza.

Ora, já está provado à saciedade que este segundo contrato não é arrendamento mercantil. Portanto, por via de consequência, a CEMIG não é a subarrendatária mercantil de que trata a legislação tributária.

- Por fim, trata a D. recorrida, da cessão de uso do aparelho entre a CEMIG e o Estado de Minas Gerais, e fala, de novo, em

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

transferência de propriedade e mudança indevida da destinação do bem.

Cabe ressaltar que o auto de infração não trata desse contrato. Mas, para encerrar o exame, vamos vê-lo.

A pergunta inicial, que nos aflora à mente, é que, se como capítulo adicional desta novela recambolésca, se poderia admitir, um "repasse final entre o Estado de Minas Gerais e a Arrendatária americana", tendo como intermediárias a LÍDER TÁXI- AÉREO e a CEMIG?

A pergunta é natural. Pergunto se o primeiro contrato de cessão de uso foi eivado de "repasse", este outro, de fls. 30 et seqs, também padecerá desse vício haja vista suas cláusulas 1ª, 2ª e 3ª:

"Cláusula 1ª - A CEMIG cede e transfere ao Estado, em caráter irrevogável e irretratável, todos os direitos e obrigações decorrentes do contrato de arrendamento de aeronaves celebrado com a LÍDER em 23.06.86, tendo por objeto o arrendamento seco de 02 helicópteros novos".

Cláusula 2ª - A LÍDER concorda com a cessão ora realizada, bem como com a integral liberação da CEMIG em relação ao cumprimento das obrigações contraídas no contrato cedido, seja em caráter solidário ou mesmo subsidiário.

Cláusula 3ª - O Estado investe-se na condição de parte no contrato originário assinado, conseqüentemente, todos os direitos e obrigações decorrentes."

Como a primeira cessão de uso não é Ar. Mercantil, esta cessão de uso também não é. Pelo mesmo motivo, não é subarrendamento mercantil. Idem, não é um "repasse de Arr. Mercantil."

Assim, tudo se resume em um subarrendamento aeronáutico entre a LÍDER TÁXI-AÉREO e o Estado de Minas Gerais...

Qual a finalidade do "repasse" imaginado, e não provado pela D. Recorrida, se o Estado poderia acordar diretamente com a Arrendatária americana, ou com o próprio fabricante, em condições bem menos onerosas, detentor que é de isenção para as importações que faça e é imune ao IR, IOF e outros, ex vi do art. 15/I do DL 37/66, do art. 3º do Dec. 62.898/68 e art. 150/III do RA?

A expressão "bens de consumo" que consta do art. 150, inciso III, do Regulamento Aduaneiro corresponde a bens a serem incorporados à economia interna, através de sua nacionalização, e compreendem

bens duráveis, ou de uso, que permitem uma larga utilização e os não duráveis, destruíveis pelo primeiro ato de consumo, como lecionam TITO REZENDE e JOSÉ CARLOS DE CAET, in "Comentário as Novas Tarifas das Alfândegas", Vol. XXXV, Biblioteca da Revista Fiscal, 1958, p. 30. Esta definição procede da explicitação do fato gerador do imposto sobre importação feita pela lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, que foi acompanhada pelo Anteprojeto de Código Tributário Nacional, art. 31, da lavra de RUBENS GOMES DE SOUZA, verbis:

"O fato gerador do imposto de importação é a entrada, no território nacional, de mercadoria indicada na lei tributária, de procedência estrangeira, para fins de consumo, no referido território, qualquer que seja o título jurídico a que se fizer a importação e independentemente de se verificar a transmissão da propriedade do exportador para o importador ou consignatário".

O fato do art. 19 do atual CTN e art. 1º, § 2º, "a", do DL 2.434, de 19.05.88, terem redações mais sintéticas não significa a revogação do art. 150/III do RA, porquanto "produtos estrangeiros", "importação de bens de consumo", "importações" e "mercadorias estrangeiras" são expressões sinônimas, significando que não está em trânsito no território nacional; não são produtos nacionais ou nacionalizados, entrados no País, ou se tratam de admissões ou exportações temporárias, como assinalam RUY DE MELO e RAUL REIS, in "Manual do Imposto de Importação, Ed. Re. dos Tribunais, 1970, p. 45, *ipsis literis*:

"A simples entrada física do produto estrangeiro no território nacional não é suficiente, sendo necessário que a mercadoria entre no País para fins de consumo, com a finalidade de ser incorporadas à economia nacional".

O Estado, naturalmente, achou mais vantajoso e rápido alugar, do que comprar ou arrendar mercantilmente. Tendo à mão uma subsidiária, que poderia cedê-los sem maiores transtornos, o fez. Note-se que esta segunda cessão é gratuita...

As suas razões, razões de Estado, são indevassáveis.

Tanto pode ter assumido um compromisso para cobrir a situação deficitária de uma empresa que controlava, intervindo discretamente; como pode ter ocorrido o contrário, e, momentaneamente, o Estado não tinha recursos; ou pode não ter ocorrido nada disso. Aduções são meras suposições. Sejam minhas ou da Decisão recorrida.

Como o parágrafo único do art. 147 do RA diz que, decorri

do o prazo de cinco anos de desembaraço aduaneiro, a transferência de propriedades dos bens, in casu, é livre, se o Estado exercer essa faculdade, a questão está fora de nossa alçada. Pertence à vontade das partes contratuais, intangível pelo Direito Tributário. Assim, "re-passe da propriedade" é mera suposição, - aliás fato futuro -, da decisão recorrida.

A D. recorrida só tem suposições, suposições, nada mais que suposições.

O fato, que está comprovado nos autos é que o Estado alugou helicóptero, mediante cessão de direitos, com cláusulas futura de compra, à cavaleiro da legislação tributária (v.PN-CST nº 03/76).

Quanto à transferência de propriedade, que é levantada pela D. recorrida, no apagar das luzes, e que não poderia ter sido levantada com o abandono do art. 137 do RA nos fundamentos, indagamos: pode alguém que não é proprietário, por contrato de aluguel, transferir a propriedade de bens?

Está provado e comprovado que a suposição da D. recorrida de que teria havido um "repasso do arrendamento mercantil" firmado entre a LÍDER TÁXI-AÉREO S/A e a firma americana AIRSUPPORT SERVICES IN CORPORATION, como infração à legislação tributária, é um fato impossível de acontecer, porquanto a opção de compra é um fato futuro, - que será ou não exercida -, e só poderá ser feita após 60 meses, ou seja, cinco anos, prazo necessário ao pagamento do contrato de arrendamento aeronáutico feito com a CEMIG, nos termos da Cláusula Terceira de contrato (entrada e, seis meses depois, nove parcelas semestrais).

Ora, após 5 anos, o fato não está mais dentro do campo da incidência tributária, seja pelo parágrafo único do art. 147 do RA, seja pela decadência do direito fazendário pertinente, já que, pelo art. 313, a entrada no território aduaneiro de bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação.

Não bastasse o célebre axioma de Kelsen, tão explicitado por Cossio, princípio regente da matéria do Direito Obrigacional, de que "o que não está proibido pela norma é permitido", a Lex Fundamentalis, no parágrafo único do art. 170, como bem esposa a Requerente, comanda que:

"É assegurado a todos o livre exercício de qualquer ati-

vidade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei".

Tratando-se, o contrato analisado, de um simples pacto de arrendamento aeronáutico, com cláusula futura de opção de compra, como já vimos, não há que se falar em subarrendamento mercantil ou "repassa de arrendamento mercantil", venda a prazo ou transferência de propriedade, hipóteses sucessivas dos fundamentos da decisão recorrida para qualificar a infração. O que demonstra dúvida quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato, o que é contemplado com o **in dubio pro reo** pelo art. 112 do CTN.

Como não se trata de um repasse de arrendamento mercantil ao Estado de Minas Gerais, o absurdo estaria em por que assim proceder, se o Estado é imune ao IR, IOF, etc, e isento do II e IPI em suas importações, como já vimos.

Como a exploração de serviços de táxi-aéreo é uma atividade típica de cessão de uso de aeronaves, não houve desvio de finalidade ou destinação do bem, ou transferência de propriedade ou transferência de uso vedada.

Como, pelo contrato analisado, a opção de compra só pode se realizar após cinco anos da cessão, este fato futuro está a cavaleiro da ação fiscal ex vi do art. 147 do RA e outros dispositivos legais o que mata a questão.

Assim, não obstante o louvável esforço de fiscalização, que se traduziu em admirável tentativa de interpretação e aplicação de tão difícil matéria, que tem atribulado a doutrina e os tribunais, não há qualquer resquício de atropelo aos ditames da legislação tributária.

Destarte, não comprovados os fundamentos da Decisão Recorrida, dou provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, 13 de maio de 1991.


JOÃO BAPTISTA MOREIRA - Relator.