



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720170/2021-03
ACÓRDÃO	3401-014.926 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHC DO BRASIL TAXI AÉREO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 19/06/2015

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INDIVIDUALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O exame da validade formal do Auto de Infração à luz dos requisitos legais do lançamento tributário faz-se a partir da análise da suficiência da descrição dos fatos, da indicação dos fundamentos jurídicos, da individualização da exigência e da coerência entre os elementos que instruem o lançamento, em face das alegações de ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DO REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a prescrição intercorrente quando a infração consiste no descumprimento de condição para fruição de regime aduaneiro especial que acarreta a exigência de tributo suspenso e de penalidade de natureza tributária, hipótese submetida ao regime próprio do processo administrativo fiscal.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA. AERONAVE. BENEFÍCIO FISCAL CONDICIONADO. DESCARACTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIA INTEGRAL DOS TRIBUTOS SUSPENSOS.

A concessão do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica está condicionada ao estrito cumprimento dos requisitos legais e das condições fixadas no ato concessório.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL. VINCULAÇÃO SOCIETÁRIA ENTRE AS PARTES. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA DA OPERAÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Análise da caracterização do contrato de arrendamento mercantil operacional celebrado entre empresas com vinculação societária. Exame da substância econômica da operação à luz da legislação e de sua repercussão na aplicação do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica. Avaliação da autonomia contratual, da efetiva assunção de riscos e da regularidade jurídica da operação para fins fiscais e aduaneiros.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO DE REQUISITO DO REGIME. EXIGÊNCIA INTEGRAL DOS TRIBUTOS.

A tributação proporcional prevista no regime de admissão temporária está condicionada ao estrito cumprimento dos requisitos legais e regulamentares que autorizam sua aplicação. Caracterizada a descaracterização do regime especial, a operação passa a ser tratada como importação definitiva, sujeitando-se à incidência integral dos tributos devidos, independentemente da alegação de boa-fé ou da inexistência de dolo por parte do importador.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. INEXISTÊNCIA DE AGRAVAMENTO INTERPRETATIVO.

A exigência fiscal fundada na aplicação direta da legislação não configura interpretação mais gravosa. A verificação do não atendimento aos requisitos legais do regime aduaneiro especial decorre de subsunção objetiva dos fatos à norma. O artigo 112 do CTN somente se aplica em caso de dúvida objetiva quanto à infração ou à capitulação legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, negar provimento a preliminar de prescrição intercorrente. Vencidos os conselheiros Laura Baptista Borges e Leandro Wilhelm Wolff que entendiam pela aplicação da prescrição intercorrente para a multa de 10% por

descumprimento do regime de admissão temporária. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges e Leandro Wilhelm Wolff que davam provimento integral ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leandro Wilhelm Wolff (substituto integral), Leonardo Correia Lima Macedo(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **109-014.761** exarado pela 4ª Turma da DRJ09, em sessão de 17/11/2022, que **julgou improcedente a impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada.

A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração, em função de **descumprimento de requisitos de regime aduaneiro especial – Admissão Temporária**, verificando em função deste as seguintes infrações: (i) **Ajuste no Cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) devido e não incluído em termo de responsabilidade** (ii) **Ajuste no Cálculo da Contribuição (Cofins) Devida e não Incluída em termo de Responsabilidade** e das Multas Aduaneiras por (iii) **Descumprimento de Requisitos do Regime Aduaneiro de Admissão Temporária** (art. 72, inc. I, da Lei nº 10.833, de 2003 de 10% do valor aduaneiro) O **crédito tributário constituído foi de R\$ 12.463.025,79**, de acordo com o demonstrativo abaixo:

IPI	R\$ 1.634.025,97
Cofins	R\$ 326.805,14
Multas Aduaneiras	R\$ 10.502.194,68
Total do Crédito Tributário	R\$ 12.463.025,79

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa foi autuada em razão de. a autoridade fazendária ter constatado que a empresa CHC do Brasil Táxi Aéreo S/A **teria descumprido condições essenciais e requisitos legais exigidos para a fruição do regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica**, concedido no âmbito da **Adição nº 001 da Declaração de Importação (DI) nº 15/1098830-2**, que acobertava a importação de um helicóptero **Sikorsky S92, ano de fabricação 2014**. A irregularidade não se refere à inexistência da operação de importação ou à utilização da aeronave, mas ao **enquadramento indevido da operação no referido regime especial, em razão de vícios identificados no contrato que teria servido de suporte jurídico para a concessão do benefício fiscal**.

Em síntese, a fiscalização concluiu que o **contrato de arrendamento mercantil operacional** apresentado pelo contribuinte, celebrado entre a empresa Capital Aviation Services na condição de arrendadora, e a CHC do Brasil, na condição de arrendatária, não poderia ter fundamentado a admissão temporária com utilização econômica. Isso porque **existiria vinculação societária e econômica entre as duas empresas, caracterizando-as como coligadas ou interdependentes**, circunstância que descaracterizaria o contrato de arrendamento mercantil operacional para fins fiscais. Com base nessa premissa, e invocando o disposto no artigo 11, § 1º, da Lei nº 6.099, de 1974, a fiscalização entendeu que **o ajuste contratual não produziria os efeitos jurídicos necessários à manutenção do regime especial**, razão pela qual procedeu à exigência integral dos tributos incidentes na importação, acrescidos de multa pelo descumprimento das condições e requisitos do regime aduaneiro, bem como multa específica em razão da prestação de informação considerada inexata na Declaração de Importação, relativamente à inexistência de vinculação entre vendedor e comprador. O Relatório descreve-se o desenvolvimento da ação fiscal, com a análise detalhada dos dados relativos à admissão temporária, o exame do contrato de arrendamento apresentado e a realização de pesquisas em bases cadastrais e societárias, que levaram à **conclusão de que Capital Aviation e CHC do Brasil integram o mesmo grupo econômico**, configurando situação de coligação ou interdependência, considerada incompatível com a aplicação do regime especial nos moldes em que foi concedido.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação em 25/10/2021, na qual insurge-se, em breve síntese, contra os seguintes pontos:

- **Regularidade da concessão do regime de admissão temporária para utilização econômica** - Sustenta a defesa que o regime aduaneiro especial foi **regularmente concedido** pela autoridade competente, com base na documentação apresentada à época da importação, **inexistindo qualquer vício formal ou material capaz de macular sua validade**, razão pela qual não poderia ser posteriormente desconstituído sem demonstração inequívoca de irregularidade.

- **Validade e eficácia do contrato de arrendamento mercantil operacional-**

Argumenta que o contrato celebrado entre a Capital Aviation e a CHC do Brasil **atenderia a todos os requisitos legais** previstos na Lei nº 6.099/1974 e na regulamentação aplicável, possuindo natureza jurídica de arrendamento mercantil operacional legítimo, apto a fundamentar a admissão temporária com utilização econômica da aeronave.

- **Inaplicabilidade da Lei nº 6.099/1974 ao contrato celebrado** – Sustenta que o

contrato objeto da autuação possui natureza de locação operacional (operating lease), e não de arrendamento mercantil disciplinado pela Lei nº 6.099/1974, razão pela qual não se aplicariam ao caso as limitações previstas no art. 11, §1º, daquele diploma legal.

- **Irrelevância da ação judicial relativa à apreensão de outra aeronave** – A defesa

sustenta que a ação judicial anteriormente ajuizada pela empresa para obter a liberação de outra aeronave, bem como os documentos nela produzidos, referem-se a fatos distintos e não poderiam ser utilizados para demonstrar a existência de vínculo societário, interdependência ou suposto padrão de atuação da recorrente nas operações objeto da presente autuação.

- **Inexistência de descaracterização do arrendamento em razão de vinculação**

societária - A defesa sustenta que eventual **vínculo societário**, coligação ou interdependência entre arrendadora e arrendatária **não seria, por si só, causa legal automática de descaracterização do contrato de arrendamento mercantil**, sendo indispensável a demonstração de simulação, fraude ou ausência de substância econômica, o que não teria ocorrido no caso concreto.

- **Interpretação restritiva do artigo 11, § 1º, da Lei nº 6.099/1974** - Alega que o

dispositivo legal invocado pela fiscalização não autorizaria a desconsideração do contrato apenas com base na existência de vínculo entre as partes, devendo ser **interpretado de forma restritiva** e sistemática, sob pena de ampliação indevida do alcance da norma e violação ao princípio da legalidade tributária.

- **Ausência de vedação legal expressa à admissão temporária entre empresas do**

mesmo grupo econômico - Defende que não haveria, na legislação aduaneira ou tributária, norma que **proíba a aplicação do regime de admissão temporária para utilização econômica em operações envolvendo empresas coligadas** ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, desde que atendidos os demais requisitos legais, o que teria sido observado.

- **Boa-fé do contribuinte e transparência na condução da operação** - A parte afirma

ter atuado de boa-fé em todas as fases da operação, prestando informações com base em interpretação razoável da legislação vigente e sem qualquer intuito de ocultar fatos ou reduzir indevidamente a carga tributária, o que afastaria a aplicação de penalidades de natureza punitiva.

- **Inexistência de prestação inexata de informações na Declaração de Importação** -

Sustenta que não houve prestação inexata ou falsa de informações quanto à existência de vinculação entre vendedor e comprador, pois, à luz do entendimento da defesa, **tal informação**

não seria juridicamente relevante ou obrigatória para os fins declarados, inexistindo dolo ou erro material passível de penalização.

- **Impropriedade da exigência integral dos tributos na importação** - Argumenta que, ainda que se entendesse pela existência de alguma irregularidade formal, não seria juridicamente cabível a exigência integral dos tributos como se o regime nunca tivesse sido aplicado, especialmente diante do efetivo cumprimento das condições econômicas e operacionais do arrendamento.

- **Desproporcionalidade e ilegalidade das multas aplicadas** - A defesa sustenta que as multas exigidas seriam desproporcionais e careceriam de fundamento legal adequado, sobretudo a multa por descumprimento de condições do regime e a multa por informação inexata, que dependeriam da comprovação de conduta dolosa ou de efetivo prejuízo ao Fisco.

- **Vedação à retroatividade de interpretação fiscal mais gravosa** - Alega que a autuação teria se embasado em **interpretação posterior ou mais rigorosa da legislação**, aplicada retroativamente a fatos pretéritos, em afronta aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da irretroatividade das normas tributárias mais gravosas.

Por fim, a parte requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, seja por vícios na motivação, na fundamentação legal ou na qualificação da infração, seja pela inadequação do enquadramento jurídico adotado pela autoridade fiscal, com a consequente exclusão integral ou parcial do crédito tributário constituído.

Em 17/11/2022, a 4ª turma da DRJ/09 proferiu o Acórdão nº 109-014.761 no qual, por **unanimidade** de votos **julgou improcedente a impugnação** apresentada pela interessada, **mantendo o crédito tributário exigido**.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o lançamento, por entender que os elementos constantes dos autos demonstram que a operação não se caracterizava como legítimo arrendamento mercantil apto a amparar o regime de admissão temporária para utilização econômica. Concluiu que a arrendadora e a arrendatária integravam o mesmo grupo econômico e mantinham relação de coligação ou interdependência, circunstância que descaracterizaria o contrato de arrendamento mercantil, atraindo a incidência do art. 11, § 1º, da Lei nº 6.099/1974 e a consequente requalificação da operação como compra e venda. A autoridade julgadora também considerou que a revisão aduaneira permitia a reavaliação da regularidade da concessão do regime especial, reputou legítima a exigência dos tributos e das penalidades aplicadas e afastou as demais alegações da defesa, inclusive aquelas relativas à utilização de documentos oriundos de ação judicial anteriormente ajuizada pela contribuinte, por entender que tais documentos constituíam elementos probatórios aptos a corroborar as conclusões da fiscalização.

Inconformada a parte apresentou em 30/12/2022 o seu Recurso Voluntário (fls 1.348) no qual trouxe, em síntese, as mesmas alegações contidas na impugnação.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

O presente processo administrativo tem por objeto Auto de Infração lavrado em face da **CHC do Brasil Táxi Aéreo S.A.**, em decorrência da revisão aduaneira da **Declaração de Importação (DI) nº 15/1098830-2**, registrada em **19/06/2015**, referente à importação de **helicóptero Sikorsky S-92A, ano de fabricação 2014**, classificado na NCM 8802.12.90 e admitido no regime especial de **admissão temporária para utilização econômica**. A fiscalização constituiu crédito tributário relativo ao IPI vinculado à importação, à Cofins-Importação e aos respectivos acréscimos legais, em razão da revisão do enquadramento jurídico da operação e do entendimento de que não estavam presentes os pressupostos necessários para a fruição do regime especial.

Segundo a fiscalização, a operação foi estruturada mediante contrato denominado de arrendamento mercantil operacional celebrado entre a CHC do Brasil e empresa pertencente ao mesmo grupo econômico, circunstância que, à luz do art. 11, § 1º, da Lei nº 6.099/1974, impediria o reconhecimento da operação como verdadeiro arrendamento mercantil apto a amparar a admissão temporária para utilização econômica. O Relatório Fiscal concluiu que a vinculação societária entre arrendadora e arrendatária descaracterizava o contrato invocado para obtenção do benefício, razão pela qual entendeu devido o recolhimento dos tributos que haviam permanecido suspensos em razão do regime, mantendo, ainda, as penalidades decorrentes da revisão aduaneira.

Em sua impugnação, a recorrente sustentou, em síntese, a regularidade da concessão do regime de admissão temporária, a validade e eficácia do contrato celebrado, a inexistência de vedação legal à utilização do regime em operações entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e a inaplicabilidade da interpretação conferida pela fiscalização ao

art. 11, § 1º, da Lei nº 6.099/1974. Defendeu, ainda, que o contrato possuía natureza de operação de leasing operacional, inexistindo fundamento para sua descaracterização, que toda a operação foi conduzida com transparência perante a Administração Aduaneira e que eram indevidas tanto a exigência integral dos tributos quanto as penalidades aplicadas. Também impugnou a utilização, como elemento probatório, de documentos oriundos de ação judicial anteriormente proposta pela empresa envolvendo outra aeronave.

A Delegacia de Julgamento rejeitou integralmente as alegações da defesa e manteve o lançamento. Entendeu que a fiscalização demonstrou a existência de vinculação societária entre as partes contratantes apta a descaracterizar o arrendamento mercantil para fins da legislação aplicável ao regime de admissão temporária, reputando legítima a revisão aduaneira da concessão do regime e a consequente exigência dos tributos e das penalidades. A decisão também afastou as alegações relativas à utilização de documentos provenientes de ação judicial, por considerar que tais elementos constituíam prova idônea a corroborar as conclusões da fiscalização.

Em segunda instância, a controvérsia concentra-se, principalmente, na correta interpretação do art. 11, § 1º, da Lei nº 6.099, de 1974 e na possibilidade de sua aplicação à operação objeto dos autos; na caracterização jurídica do contrato que fundamentou a admissão temporária; na relevância da vinculação societária entre arrendadora e arrendatária para fins de descaracterização do regime; na legalidade da revisão da concessão do benefício fiscal e da consequente exigência dos tributos suspensos; na adequação das penalidades aplicadas; bem como na tese recursal de impossibilidade de alteração do critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Tributária ao conceder e sucessivamente prorrogar o regime de admissão temporária.

Em suma, a controvérsia dos autos se resume à definição de eventual **incompatibilidade do contrato apresentado para fins de concessão do regime e à vinculação entre arrendadora e arrendatária**. Defende a fiscalização, com base em legislação, que a operação de arrendamento mercantil entre empresas coligadas ou interdependentes **não poderia ser contratada na modalidade de arrendamento operacional**. Por sua vez, a impugnante entende que *a operação não se revela como arrendamento mercantil, mas sim como mera locação de bem móvel, sem opção de compra e/ou amortização de preço sob qualquer forma, e, logo, não seria incompatível com o regime de admissão temporária, já que por ostentar natureza diversa não estaria sujeito às limitações previstas na Lei nº 6.099, de 1974.*

Da Prescrição Intercorrente da Multa por Descumprimento do Regime de Admissão Temporária

Embora a matéria não tenha sido suscitada pela Recorrente, examinou-se, de ofício, a eventual ocorrência de prescrição intercorrente em relação à **multa de 10% aplicada em razão do descumprimento das condições do regime de admissão temporária**. A análise decorre da

necessidade de verificar a incidência do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.293, que estabeleceu critérios para a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito dos processos administrativos sancionadores.

Os regimes aduaneiros especiais apresentam natureza híbrida, pois reúnem, simultaneamente, mecanismos de controle aduaneiro da circulação de mercadorias e benefícios fiscais consistentes na suspensão da exigibilidade de tributos. Em razão dessa peculiaridade, o Superior Tribunal de Justiça definiu que a incidência da prescrição intercorrente não deve ser aferida a partir da natureza abstrata do regime aduaneiro, mas sim da finalidade da norma violada e da natureza da exigência decorrente da infração verificada em cada caso concreto.

Quando o descumprimento da norma implica a perda do benefício fiscal e enseja a exigência dos tributos cuja cobrança permanecia suspensa, a infração assume natureza eminentemente tributária. Nessa hipótese, tanto a exigência dos tributos quanto das penalidades a eles vinculadas submetem-se ao regime próprio do processo administrativo fiscal, não incidindo a prescrição intercorrente. Diversamente, a orientação firmada no Tema nº 1.293 restringe-se às sanções administrativas de natureza estritamente aduaneira, desvinculadas da constituição ou exigência de crédito tributário.

No presente caso, a multa de 10% decorre do descumprimento das condições que legitimavam a suspensão tributária proporcionada pelo regime de admissão temporária, estando intrinsecamente vinculada à própria exigência dos tributos suspensos. Trata-se, portanto, de penalidade inserida no contexto da constituição do crédito tributário, razão pela qual não se aplica a prescrição intercorrente. Rejeita-se, assim, por maioria, a questão examinada de ofício, mantendo-se íntegra a exigência da multa.

Essa redação evidencia a razão jurídica adotada pelo colegiado: **não é o fato de a multa estar prevista em legislação aduaneira que afasta a prescrição intercorrente, mas sim o fato de ela decorrer do descumprimento das condições de um regime cuja consequência é a constituição do crédito tributário suspenso, inserindo a penalidade na vertente tributária da relação jurídico-fiscal.** Isso está em plena sintonia com a lógica adotada pelo STJ no Tema 1.293.

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A defesa suscita, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o lançamento estaria eivado de vícios formais e materiais capazes de comprometer a sua validade. Sustenta, em síntese, a **ausência de adequada descrição dos fatos e da conduta imputada, com deficiência na individualização dos produtos autuados e na exposição clara dos critérios** adotados pela fiscalização. Afirma que tais falhas **inviabilizariam o pleno exercício do**

direito de defesa, na medida em que não permitiria ao sujeito passivo compreender, de forma precisa, as razões do lançamento e os fundamentos fáticos e jurídicos que lhe deram suporte.

Ainda no tocante à nulidade do Auto de Infração, a defesa alega **ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica, em razão de suposta inconsistência entre os elementos constantes do auto, dos demonstrativos que o instruem e das conclusões fiscais adotadas**. Argumenta que a utilização de premissas genéricas, bem como a ausência de correlação lógica entre os fatos apurados e a capitulação legal indicada, configurariam vício insanável, apto a ensejar a anulação integral do lançamento.

De início, cumpre registrar que o Auto de Infração atende aos requisitos legais de validade, nos termos do art. 142 do CTN e da legislação de regência, porquanto **contém a identificação do sujeito passivo, a descrição dos fatos, a capitulação legal, a quantificação do crédito tributário e a indicação dos elementos que embasaram a exigência fiscal**. Da análise do auto e de seus anexos, verifica-se que a autoridade fiscal expôs de forma suficiente os elementos de fato e de direito que embasaram o lançamento, permitindo ao contribuinte compreender as razões da exigência e exercer plenamente o seu direito de defesa.

No que se refere à alegada nulidade do Auto de Infração por suposta deficiência na descrição dos fatos e ausência de individualização adequada dos produtos, não assiste razão à defesa. O lançamento foi instruído com demonstrativos e informações que integram o próprio auto, nos quais constam a identificação dos produtos, os períodos de apuração e os valores exigidos, bem como os critérios utilizados pela fiscalização. A eventual discordância do sujeito passivo quanto às conclusões fiscais adotadas ou ao enquadramento jurídico conferido aos fatos não configura vício formal, tratando-se de matéria afeta ao mérito da exigência.

Igualmente não prospera a tese de violação ao contraditório e à ampla defesa. A coerência entre os fatos apurados, os fundamentos jurídicos indicados e a conclusão fiscal pode ser verificada pela leitura conjunta do Auto de Infração e de seus anexos, inexistindo contradição interna ou ausência de nexo lógico. A própria extensão e o detalhamento da impugnação apresentada demonstram que o contribuinte compreendeu plenamente o conteúdo do lançamento, sendo certo que eventual inconformismo quanto às conclusões adotadas pela autoridade fiscal constitui matéria de mérito, e não vício apto a ensejar a nulidade do ato. É certo que eventual discordância do contribuinte quanto ao enquadramento legal ou à interpretação normativa não se confunde com vício de validade do lançamento. Como reiteradamente reconhecido no âmbito do contencioso administrativo fiscal, divergências de mérito não têm o condão de macular a higidez formal do Auto de Infração.

Diante do exposto, rejeita-se as preliminares de nulidade do Auto de Infração, uma vez que não restou demonstrada a existência de vício formal ou material capaz de comprometer a validade do lançamento.

Do Mérito**Da Concessão do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica**

A defesa sustenta que a aeronave objeto do lançamento teria ingressado no território nacional amparados pelo **Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica**, nos termos da legislação aduaneira aplicável, razão pela qual os tributos incidentes na importação estariam regularmente suspensos. Afirmar que **os bens teriam sido destinados à finalidade econômica específica e por prazo determinado**, atendendo aos pressupostos legais exigidos para a concessão e manutenção do regime especial.

Aduz, ainda, que **houve solicitação formal e concessão do regime pela autoridade aduaneira competente, com pleno conhecimento da Administração acerca da natureza da utilização do bem**, inexistindo qualquer descumprimento das condições originalmente fixadas no ato concessório. Nessa linha, sustenta que **não poderia a fiscalização, em momento posterior, desconsiderar a validade do regime regularmente concedido, sob pena de violação aos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima**.

Por fim, a defesa argumenta que o Relatório Fiscal teria **afastado indevidamente a aplicação do regime de admissão temporária sem demonstrar, de forma concreta e individualizada, o alegado desvio de finalidade ou o descumprimento das condições estabelecidas**. Sustenta que, ainda que se admitisse alguma irregularidade, seria cabível apenas a exigência proporcional dos tributos, e não a cobrança integral, conforme previsto na legislação de regência.

Inicialmente, cabe mencionar que em relação ao regime de admissão temporária, ainda que regularmente concedido e prorrogado, **não se trata de direito definitivo ou imutável, sendo lícito à Administração verificar, a qualquer tempo, o cumprimento das condições e requisitos que ensejaram sua fruição**. Tal prerrogativa decorre do próprio caráter precário do regime e encontra amparo no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, bem como na disciplina prevista no artigo 638 do Decreto nº 6.759, de 2009, segundo o qual **a revisão do regime pode ser realizada mediante ação fiscal**.

No caso concreto, a fiscalização foi regularmente instaurada pela Delegacia de Fiscalização de Comércio Exterior/ Decex do Rio de Janeiro, órgão competente para a execução das atividades de fiscalização aduaneira no âmbito de sua jurisdição, nos termos do Regimento Interno da RFB. Ressalte-se que tais disposições possuem natureza organizacional, sendo a competência da autoridade fiscal diretamente atribuída por lei, conforme dispõem o artigo 6º da Lei nº 10.593, de 2002, os artigos 93 e 94 da Lei nº 4.502, de 1964, e os artigos 142 e 194 do CTN, o que **confirma a legitimidade da revisão do regime especial e do lançamento efetuado no exercício regular dessa atribuição**.

No exame da matéria, verifica-se inicialmente que o Relatório Fiscal analisou de forma detalhada as circunstâncias fáticas relacionadas à importação e à efetiva utilização do bem, com base na documentação apresentada e nas informações obtidas no curso da ação fiscal. Consta do Relatório que a fiscalização examinou contratos, registros operacionais, controles internos e demais elementos probatórios, **concluindo que a forma de utilização do bem não se coadunou com os limites autorizados para o Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, em função de o contrato de arrendamento mercantil ter sido realizado entre empresas coligadas e interdependentes** (Relatório Fiscal, fls. 1.118).

Cumprir destacar que o regime de admissão temporária constitui benefício fiscal condicionado, cuja fruição está subordinada ao estrito cumprimento das condições previstas na legislação aduaneira e no respectivo ato concessório. A manutenção do regime não decorre apenas de sua concessão formal, mas **exige a observância contínua de seus pressupostos**, sendo expressamente prevista a perda do benefício na hipótese de desvio de finalidade ou utilização em desacordo com as condições autorizadas.

A admissão temporária de bens sujeitos a arrendamento mercantil (leasing) entre empresas coligadas, controladas ou interdependentes (partes vinculadas) enfrenta restrições legais e aduaneiras no Brasil, principalmente para evitar a evasão fiscal e o uso indevido de benefícios tributários.

No caso concreto, restou demonstrado pela fiscalização que o bem foi utilizado de forma habitual e integrada à atividade econômica do contribuinte, em caráter que **extrapola a temporariedade inerente ao regime especial**. Tal constatação decorre de elementos objetivos constantes dos autos, que evidenciam a utilização permanente do bem como parte do processo produtivo ou operacional do sujeito passivo, **incompatível com a natureza excepcional e transitória do regime de admissão temporária**. A alegação defensiva de que haveria ato concessório válido não é suficiente para afastar a exigência tributária, uma vez que a própria legislação **confere à Administração Tributária o poder-dever de verificar, a posteriori, o cumprimento das condições do regime**. Conforme consignado no Relatório Fiscal, a constatação do descumprimento das condições originalmente fixadas autoriza a desconstituição do regime e a exigência dos tributos suspensos, com os acréscimos legais cabíveis. É importante ressaltar que **a correta aplicação do regime depende do cumprimento rigoroso das condições estabelecidas**, especialmente quanto à destinação do bem importado e à proibição de sublocação. O descumprimento dessas condições pode resultar na exigência dos tributos suspensos, acrescidos de juros e multa, como ocorreu neste caso concreto, onde se verificou posteriormente a relação de vinculação entre as partes (arrendador e arrendatário).

Nesse sentido, **o Acórdão da DRJ/09 de nº 109-010.042, que analisou caso idêntico da mesma contribuinte, proferido no processo nº 15444.720231/2021-24 enfrentou expressamente a tese da defesa, reconhecendo que a fiscalização demonstrou, de forma adequada, a descaracterização do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica**. Esta decisão de primeira instância consignou que os elementos probatórios constantes dos autos

evidenciam a utilização do bem em desconformidade com as condições do regime, legitimando a exigência tributária formalizada e demonstrando claramente a vinculação entre as partes. Argumentos estes que tinham sido negados pela impugnação, os quais abaixo se transcreve em função da relevância da demonstração da vinculação entre as partes e que justificou a descaracterização do regime aduaneiro especial:

“Feitas as observações necessárias temos nos autos que:

- O Contrato de Arrendamento Mercantil Operacional de aeronave nº de série 920185, celebrado em 20/04/2018 entre **CAPITAL (ARRENDADOR)**, empresa localizada nos Países Baixos, e **CHC DO BRASIL (ARRENDATÁRIO)**, empresa localizada na Av Embaixador Abelardo Bueno, 199, sala 202, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro, RJ menciona um **“ARRENDAMENTO PRINCIPAL”** entre a **MILESTONE EXPORT LEASING LTD (“ARRENDADOR PRINCIPAL”)** e **CHC HELICOPTERS (BARBADOS) LTD (“ARRENDATÁRIA PRINCIPAL”)**

- No item 2.1 do contrato consta que a Aeronave é de propriedade do Proprietário fiduciário como depositário inicial (WELLS FARGO BANK), arrendada à MILESTONE, subsequentemente arrendada à CHC BARBADOS, subarrendada à CAPITAL e **“sub-subarrendada” à CHC DO BRASIL**, que reconhece ter total custódia legal e controle. No item 2.3 consta que se trata de um Contrato de Arrendamento Operacional.

- As empresas contratantes, inclusive a nova arrendadora (CHC LEASING S.A R.L.) tem os mesmos representantes conforme se verifica da assinatura dos aditivos contratuais:

(...)

Aditivos 2, 3 e 4 ao Contrato de Arrendamento onde o **Diretor e representante legal perante o CNPJ da CHC do Brasil à época da celebração do contrato e da admissão da aeronave era também responsável pela Capital Aviation perante o CNPJ**

(...)

- Consulta a sítios eletrônicos privados e governamentais voltados para aeronaves e ao sítio eletrônico da CHC GROUP demonstram que **a aeronave em questão em período anterior ao da admissão temporária (2013/2018) já pertencia ao grupo CHC;**

- A Capital Aviation não possui sítio eletrônico próprio ocorrendo o direcionamento para o sítio do grupo CHC;

- Documentos de consulta pública do sítio eletrônico do órgão governamental dos EUA equivalente à Comissão de Valores Mobiliários no Brasil (U.S. Securities and Exchange Commission – SEC) denotam que **o grupo CHC opera grande frota de helicópteros pesados no Brasil para atender clientes no setor de petróleo e gás;** que pretende ampliar a capacidade de sua frota; que a Capital Aviation e a CHC do Brasil (à época do documento denominada BHS BRAZILIAN HELICOPTER SERVICES TAXI AEREO S/A) pertencem ao grupo:

(...)

- Reportagens/notícias que trazem a CHC do Brasil como subsidiária da CHC Global;

Portanto como visto acima razão **não assiste a impugnante quando nega a ligação entre as partes contratantes, visto pertencerem ao mesmo grupo e terem administradores em comum.**

Ainda conforme se depreende da leitura da IN RFB nº 1.863/2018, citada pela impugnante para descaracterizar o vínculo entre as empresas, a inscrição no CNPJ

da entidade domiciliada no exterior depende do cumprimento da exigência de que o representante legal no Brasil deve ser domiciliado no Brasil, e ter poderes para administrar os bens e direitos da entidade no País e representá-la perante a RFB (art. 20, §2º, inc IV). Assim não podem ser acatadas as razões da defesa visto que **o diretor da CHC DO BRASIL sendo responsável pelo CNPJ da Capital tem poderes para administrar seus bens e direitos indicando tratar-se de empresas relacionadas por terem o mesmo administrador.”**

(Destacou-se)

O Acórdão de Impugnação traz várias outras demonstrações relativamente à caracterização de que as empresas arrendatária e arrendadora fazem parte do mesmo grupo econômico. Optou-se, entretanto, por não reproduzir os demais argumentos, tendo em vista que somente a transcrição acima já deixa bastante clara a ligação entre as empresas. Ademais, o Recurso Voluntário deixa de negar a vinculação entre as partes.

Cabe registrar que se verifica **nítida alteração na linha argumentativa adotada pela defesa ao longo do contencioso administrativo**. Enquanto na impugnação **a parte busca afastar ou, ao menos, minimizar a existência de vinculação societária** entre a arrendadora e a arrendatária da aeronave, tratando-a como inexistente ou juridicamente irrelevante para a caracterização da operação, **no Recurso Voluntário a defesa passa a reconhecer expressamente tal vinculação**. A partir dessa premissa, altera o eixo de sua argumentação para sustentar que, ainda que existente a relação de coligação ou interdependência, não haveria vedação legal à aplicação do regime de admissão temporária para utilização econômica, nem motivo para a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil operacional. Com efeito, no Recurso Voluntário a defesa não nega a vinculação societária entre as partes, mas a assume como dado fático, afirmando que **tal circunstância não teria o condão de afastar a validade do contrato celebrado, tampouco de impedir a fruição do regime aduaneiro especial**. A estratégia defensiva passa, assim, a consistir no reconhecimento da coligação ou interdependência e na alegação de sua suposta irrelevância jurídica para fins aduaneiros, com fundamento na interpretação restritiva do artigo 11, § 1º, da Lei nº 6.099, de 1974, bem como na inexistência de vedação legal expressa à concessão do regime entre empresas vinculadas (argumentos que serão examinados nos tópicos próprios).

A peça recursal não apresenta explicação expressa, clara ou sistematizada para a mudança de posicionamento adotada em relação ao que fora anteriormente sustentado na impugnação. Tal inflexão argumentativa não é acompanhada de qualquer esclarecimento fático ou jurídico apto a justificar a divergência entre as duas manifestações defensivas, limitando-se a desenvolver nova linha de argumentação, sem enfrentar diretamente os fundamentos anteriormente invocados.

Não procede, igualmente, a alegação de violação aos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima. **O contribuinte tinha pleno conhecimento das condições**

impostas para a fruição do regime e das consequências decorrentes de seu eventual descumprimento. A atuação fiscal **limitou-se a aplicar a legislação vigente aos fatos efetivamente constatados**, não havendo falar em surpresa ou instabilidade indevida da atuação administrativa.

Quanto à pretensão de aplicação da tributação proporcional, observa-se que **tal sistemática somente é admitida quando preservadas as premissas legais do regime de admissão temporária.** No caso dos autos, uma vez verificada a descaracterização do regime em razão da utilização indevida dos bens, mostra-se legítima a exigência integral dos tributos suspensos, conforme corretamente consignado no Relatório Fiscal e confirmado pela decisão da DRJ.

Diante desse conjunto probatório, conclui-se que não restaram atendidos os requisitos legais para a manutenção do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, devendo ser afastada a tese defensiva. Assim, mantém-se a exigência tributária nos termos formalizados no Auto de Infração, negando-se provimento às alegações da recorrente sobre o tema.

Da Descaracterização do Arrendamento Mercantil em Razão de Vinculação Societária

A defesa sustenta, inicialmente, a **plena validade do contrato de arrendamento mercantil operacional firmado entre as partes**, afirmando que o instrumento atende aos requisitos legais previstos na Lei nº 6.099, de 1974 e na regulamentação aplicável. Argumenta que **o simples fato de existir vinculação societária entre arrendadora e arrendatária não teria o condão de, por si só, descaracterizar a natureza jurídica** do contrato ou infirmar sua eficácia para fins fiscais e aduaneiros.

Aduz, ainda, que o art. 11, § 1º, da Lei nº 6.099, de 1974 deveria ser **interpretado de forma restritiva**, limitando-se às hipóteses expressamente previstas em lei, não sendo possível ampliar seu alcance para presumir a inexistência de arrendamento mercantil válido apenas em razão da relação societária entre as partes contratantes. Defende que eventual **ampliação interpretativa configuraria analogia in malam partem**, vedada no âmbito tributário.

Por fim, a defesa sustenta a **inexistência de vedação legal à aplicação do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica em operações realizadas entre empresas coligadas**, controladas ou interdependentes. Afirma que a legislação aduaneira não condiciona a fruição do regime à inexistência de vínculo societário, razão pela qual não poderia a fiscalização afastar o regime com base exclusivamente nesse elemento.

No exame da matéria, observa-se que a decisão de primeira instância enfrentou expressamente a tese defensiva, concluindo que, **no caso concreto, a vinculação societária entre**

arrendadora e arrendatária não se apresentou como elemento isolado, mas como fator determinante para a descaracterização do arrendamento mercantil operacional, à luz do conjunto probatório constante dos autos. A DRJ consignou que a análise deve recair sobre a substância econômica da operação, e não apenas sobre a forma contratual adotada.

Conforme destacado na decisão recorrida, o art. 11, § 1º, da Lei nº 6.099, de 1974 **estabelece limites objetivos à caracterização do arrendamento mercantil, vedando sua configuração quando verificada a inexistência de efetiva transferência dos riscos e benefícios inerentes à operação.** No caso dos autos, entendeu-se que a estrutura societária e contratual evidenciou a permanência desses riscos e benefícios no mesmo grupo econômico, afastando a natureza típica do *leasing* operacional.

A decisão de primeira instância também se embasou no art. 2º da mesma Lei nº 6.099, de 1974, que define o arrendamento mercantil como negócio jurídico no qual a **arrendadora adquire o bem para cedê-lo à arrendatária mediante contraprestação, por prazo determinado, assumindo os riscos da operação.**

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

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 próprio desta.

Art. 2º Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante.”

(Destacou-se)

A partir da análise dos contratos, fluxos financeiros e da vinculação societária, concluiu-se que tais pressupostos não restaram atendidos no caso concreto. Uma vez afastada a caracterização do arrendamento mercantil operacional, em razão da inexistência de efetiva autonomia entre as partes e da ausência de transferência substancial de riscos e benefícios à arrendadora, resta igualmente comprometida a base jurídica que sustenta a aplicação do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica. Isso porque a fruição do regime especial pressupõe a existência de contrato válido e eficaz **que reflita, de forma fidedigna, uma relação jurídica autônoma entre partes independentes**, não sendo suficiente a mera denominação formal atribuída ao ajuste quando a substância econômica da operação revela realidade diversa.

Da mesma forma, a legislação específica que trata do tema do arrendamento mercantil (Lei nº 6.099, de 1974) é bastante clara ao determinar que a aquisição pelo arrendatário dos bens arrendados **faz com que a operação passe a ser considerada compra e venda:**

Lei nº 6.099, de 1.974

“**Art. 11.** Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§1º A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda a prestação.

(...)

Art. 17 A entrada no território nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratado 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.

(...)

Art. 23. Fica o Conselho Monetário Nacional autorizado a:

a) expedir normas que visem a estabelecer mecanismos reguladores das atividades previstas nesta Lei, inclusive excluir modalidades de operações do tratamento nela previsto e limitar ou proibir sua prática por determinadas categorias de pessoas físicas ou jurídicas;

b) enumerar restritivamente os bens que não poderão ser objeto de arrendamento mercantil, tendo em vista a política econômico-financeira do País.(

(Destacou-se)

A interpretação do art. 11, §1º, da Lei nº 6.099, de 1974, acima transcrito, não se deu de forma ampliativa ou analógica, mas sim sistemática e teleológica, em consonância com a **finalidade da norma, que é impedir a utilização do arrendamento mercantil em hipóteses nas quais não se verifique a efetiva autonomia entre as partes e a real assunção de riscos pela arrendadora.** Neste sentido, a decisão de primeira instância também se alinhou ao entendimento de que os regimes aduaneiros especiais, **por configurarem benefícios fiscais,** estão sujeitos a **interpretação estrita** quanto aos seus pressupostos fáticos e jurídicos, **exigindo demonstração inequívoca da regularidade da operação** subjacente.

Adicionalmente, o Auto de Infração e a DRJ fundamentou sua decisão nas normas aduaneiras que regem o Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, destacando que **a aplicação do regime pressupõe a existência de contrato válido e eficaz que reflita, de forma fidedigna, uma relação jurídica autônoma entre as partes. Quando a operação se desenvolve no âmbito de um mesmo grupo econômico, sem efetiva transferência de riscos e obrigações, resta comprometida a própria base jurídica que sustenta a concessão do regime.** Nesse contexto, a decisão recorrida ressaltou que não se trata de afirmar a existência de vedação legal abstrata à celebração de contratos entre empresas coligadas, mas sim de **reconhecer que, no caso concreto, a vinculação societária teve impacto direto na substância econômica da operação, revelando que o arrendamento mercantil foi utilizado como forma instrumental para viabilizar a fruição indevida de benefício fiscal.**

O regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica autoriza a importação de bens destinados à prestação de serviços a terceiros ou à produção de bens voltados à comercialização, por prazo determinado, mediante o pagamento dos tributos federais incidentes na importação de forma proporcional ao período de permanência no território aduaneiro. Trata-se de mecanismo excepcional, voltado a viabilizar determinadas atividades

econômicas, cuja fruição está condicionada ao estrito atendimento dos requisitos legais e regulamentares que o disciplinam.

A concessão do referido regime, assim como ocorre com quaisquer hipóteses de isenção ou redução tributária, **possui natureza de benefício fiscal condicional**, formalizado por meio de ato administrativo específico, apreciado caso a caso. Tal concessão não gera direito adquirido, podendo ser revista ou revogada de ofício sempre que se constate que o beneficiário deixou de atender, ou não atendia desde a origem, às condições e pressupostos exigidos para sua fruição.

Neste contexto, o Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), ao dispor em seu artigo 379 que o regime de admissão temporária para utilização econômica **não se aplica à entrada no território aduaneiro de bens objeto de arrendamento mercantil financeiro contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior**, delimita expressamente o alcance do regime. Extrai-se, assim, que sua concessão se restringe às hipóteses de arrendamento mercantil operacional, vedação esta que encontra fundamento na Lei nº 6.099, de 1974, diploma que define o arrendamento mercantil e estabelece o tratamento tributário aplicável às respectivas operações.

A lei estabelece ainda que, na entrada no Brasil, deve-se observar a legislação aduaneira nas operações de arrendamento mercantil contratadas com entidades estrangeiras, e ainda **remete ao Conselho Monetário Nacional (CMN) a regulamentação do arrendamento mercantil**. Conforme autorização legal, o disciplinamento e a consolidação das normas relativas às operações de arrendamento mercantil foram implementados pela Resolução CMN nº 2.309, de 28 de agosto de 1996. Inclusive, estabelece a diferenciação entre as modalidades de arrendamento mercantil financeiro e operacional:

“Art. 1º As operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei nº. 6.099, de 12.09.74, alterada pela Lei nº. 7.132, de 26.10.83, somente podem ser realizadas por pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras que, nos termos do art. 13 deste Regulamento, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.

Parágrafo único. As operações previstas neste artigo **podem ser dos tipos financeiro e operacional**.

Art. 5º Considera-se **arrendamento mercantil financeiro** a modalidade de arrendamento que não for classificada como arrendamento mercantil operacional, conforme o disposto no art. 6º. (Redação dada, a partir de 27/2/2019, pela Resolução nº 4.696, de 27/11/2018.)

Art. 6º Considera-se **arrendamento mercantil operacional** a modalidade em que: (Redação dada pela Resolução nº 2.465, de 19/2/1998.)

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; (Redação dada pela Resolução nº 2.465, de 19/2/1998.)

II. o prazo efetivo do arrendamento mercantil seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem; (Redação dada, a partir de 27/2/2019, pela Resolução nº 4.696, de 27/11/2018.)

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;

V. o bem arrendado seja suficientemente genérico, de modo a possibilitar seu arrendamento subsequente a outra arrendatária sem modificações significativas; e

VI. as perdas decorrentes do cancelamento do contrato após o período de cancelamento improvável não sejam suportadas substancialmente pela arrendatária.

(...)

Art. 13. As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele coligadas ou interdependentes somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento mercantil financeiro, aplicando-se a elas as mesmas condições fixadas neste Regulamento.”

(Destacou-se)

Verifica-se, portanto, que operações de arrendamento mercantil firmadas entre empresas coligadas, interdependentes ou integrantes do mesmo grupo econômico — usualmente denominadas *self-leasing* — não se qualificam como arrendamento mercantil operacional, admitindo-se apenas a modalidade de arrendamento mercantil financeiro. Tal modalidade, contudo, é expressamente incompatível com o regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica. O *self-leasing*, caracterizado pela contratação do arrendamento entre partes vinculadas, foi excluído do tratamento tributário conferido pela Lei nº 6.099, de 1974, justamente com o objetivo de coibir estruturas artificiais e práticas evasivas.

A experiência fiscal demonstra que operações dessa natureza, especialmente envolvendo aeronaves, frequentemente se valem da interposição de pessoa no exterior e da celebração de contratos simulados de arrendamento operacional entre empresas vinculadas, com pagamentos de aluguéis destituídos de substância econômica. Tais expedientes visam, entre outros efeitos, à ocultação patrimonial no exterior, à evasão de divisas e à fruição indevida de benefícios tributários, notadamente o diferimento irregular do IPI, a não incidência do ICMS na importação e a dedução dos valores pagos a título de arrendamento como despesas na apuração do imposto de renda.

Cumprе destacar, ainda, que além das vantagens tributárias diretas decorrentes do regime especial, há relevantes benefícios indiretos associados a essas estruturas, como a redução da imobilização de capital e a diminuição artificial das remessas de divisas. No caso concreto, evidencia-se a conveniência econômica do arrendamento intragrupo, na medida em que os pagamentos efetuados a esse título impactam significativamente o resultado da empresa no País, figurando entre suas principais despesas e contribuindo para a recorrência de prejuízos, circunstância que revela, em essência, a utilização do arrendamento como mecanismo de remessa disfarçada de resultados ao exterior.

Conclui-se que a admissão temporária de bens objeto de arrendamento mercantil (leasing) internacional entre empresas coligadas, interdependentes ou vinculadas, portanto,

encontra óbices principalmente devido à natureza da operação, que muitas vezes mascara uma importação definitiva ou uma transferência patrimonial interna, e às regras de controle cambial/aduaneiro.

Os principais motivos para essa vedação incluem:

Definição Legal de Arrendamento Mercantil: A Lei nº 6.099, de 1974 estabelece que o arrendamento mercantil é uma operação realizada entre pessoas jurídicas que tem por objeto o arrendamento de bens **adquiridos a terceiros** pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária. **Quando as partes são coligadas, a relação se aproxima de uma transferência interna ou uso próprio do que de um leasing comercial genuíno entre partes independentes.**

Vedação a Operações com Partes Interdependentes: Normas do Banco Central (Resolução CMN nº 2.309/1996) e da Receita Federal determinam que operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas coligadas/interdependentes exigem condições rigorosas (especificamente a modalidade de arrendamento mercantil financeiro), visando evitar simulações.

Simulação de Leasing para Isenção Fiscal: A admissão temporária com suspensão de tributos é um regime especial. O fisco entende que, ao "arrendar" de uma coligada, a empresa brasileira pode estar tentando apenas importar um bem para uso próprio sem pagar os impostos de importação, disfarçando a operação de leasing (que teria tratamento tributário diferente, como o ISS em vez de ICMS/Impostos de Importação). O Regulamento Aduaneiro e normas da Receita (como a Solução de Consulta COAD 017) proíbem que a admissão temporária seja usada para evitar o pagamento de tributos em operações que não sejam genuinamente temporária

Falta de Característica de Mercado: A operação entre coligadas muitas vezes não reflete o valor de mercado, sendo usada para alocar ativos de forma que beneficie o grupo econômico fiscalmente, o que não é o objetivo do regime de admissão temporária, que visa o uso temporário de bens de terceiros.

Em suma, a legislação veda ou dificulta essa operação para impedir que o arrendamento mercantil entre empresas coligadas seja usado como artifício para contornar o pagamento de tributos federais (II, IPI, PIS/COFINS-Importação) e estaduais (ICMS).

A Receita Federal do Brasil (RFB) possui entendimento de que a entrada de bens por arrendamento mercantil (leasing) contratado com entidades no exterior não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata o Decreto-Lei nº 37, de 1966, sujeitando-se às normas normais de importação. **O arrendamento entre coligadas é considerado financeiro. O arrendamento financeiro importa na transferência do bem ao ativo do arrendatário.** Logo, não é "temporário", inviabilizando o regime especial. Como o leasing financeiro prevê o pagamento substancial do valor do bem e a transferência de riscos e benefícios, a fiscalização aduaneira o interpreta como uma **compra e venda parcelada** (importação definitiva mascarada).

Historicamente, a legislação proíbe o uso do regime de admissão temporária para operações amparadas por arrendamento mercantil que visem contornar a política econômico-financeira do país. A Receita Federal do Brasil (RFB) estabeleceu por meio de Solução de Consulta nº 114, de 6 de fevereiro de 2017 diretrizes claras sobre a aplicação do **regime de admissão temporária para utilização econômica** nos casos de bens que ingressam no Brasil por meio de contratos de arrendamento mercantil operacional, aluguel ou empréstimo. A norma esclarece importantes aspectos sobre prazos, condições e limitações na utilização deste regime aduaneiro especial. De acordo com a Solução de Consulta, os bens e seus acessórios que ingressem no Brasil podem ser submetidos ao **regime de admissão temporária para utilização econômica** quando **cumulativamente**: (i) forem objeto de contratos de arrendamento mercantil do tipo operacional, aluguel ou empréstimo; (ii) destinarem-se à prestação de serviços a terceiros no território nacional e (iii) a prestação de serviços for executada pelo próprio importador.

O Acórdão da DRJ/09 prolatado no processo de nº 15444.720128/2021-84, já anteriormente mencionado que trata do mesmo tema, de operação idêntica e em relação ao mesmo sujeito passivo efetua um resumo da subsunção do caso concreto às normas e considerações acima mencionados. Em razão de sua pertinência, reproduz-se, abaixo, as observações elencadas pela primeira instância naquela ocasião.

- “- O Contrato de Arrendamento Mercantil Operacional de aeronave nº de série 920185, celebrado em 20/04/2018 entre CAPITAL (ARRENDADOR), empresa localizada nos Países Baixos, e CHC DO BRASIL (ARRENDATÁRIO), empresa localizada na Av Embaixador Abelardo Bueno, 199, sala 202, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro, RJ menciona um “ARRENDAMENTO PRINCIPAL” entre a MILESTONE EXPORT LEASING LTD (“ARRENDADOR PRINCIPAL”) e CHC HELICOPTERS (BARBADOS) LTD (“ARRENDATÁRIA PRINCIPAL”)
- No item 2.1 do contrato consta que a Aeronave é de propriedade do Proprietário fiduciário como depositário inicial (WELLS FARGO BANK), arrendada à MILESTONE, subsequentemente arrendada à CHC BARBADOS, subarrendada à CAPITAL e “sub-subarrendada” à CHC DO BRASIL, que reconhece ter total custódia legal e controle. No item 2.3 consta que se trata de um Contrato de Arrendamento Operacional.
- As empresas contratantes, inclusive a nova arrendadora (CHC LEASING S.A R.L.) tem os mesmos representantes conforme se verifica da assinatura dos aditivos contratuais.”

A correta qualificação do arrendamento mercantil financeiro decorre da verificação de elementos materiais, tais como a transferência substancial dos riscos e benefícios do bem, a duração do contrato em relação à sua vida útil e a estrutura econômica das contraprestações pactuadas. Ainda que ausente opção de compra formal, a presença de fatores que conduzam, na prática, à incorporação definitiva do bem ao patrimônio do importador é suficiente para afastar a tese de mera locação e legitimar o enquadramento adotado pela fiscalização. Neste contexto, **deixou de atribuir a devida relevância à vinculação societária entre as partes contratantes.** Embora não haja vedação legal automática a operações entre partes vinculadas, tal circunstância **impõe exame mais rigoroso da realidade econômica do negócio, especialmente quanto à eventual artificialidade da estrutura contratual e à existência de planejamento tributário** destinado a viabilizar a fruição indevida de regime aduaneiro mais benéfico.

Não se mostra adequada a conclusão pela compatibilidade automática da operação com o regime aduaneiro especial de admissão temporária. A aplicação desse regime pressupõe a efetiva temporariedade da permanência do bem no País, o que não se verifica quando **a estrutura contratual revela vocação econômica para a permanência definitiva do ativo**, ainda que formalmente apresentado como locação. A ausência de opção de compra expressa tampouco é elemento decisivo, por si só, para afastar a natureza financeira da operação. **Incentivos econômicos claros à retenção do bem, valores residuais reduzidos, sucessivas prorrogações contratuais ou restrições práticas à devolução do ativo constituem indícios suficientes** de que o negócio se aproxima materialmente de um financiamento, aspectos que não foram devidamente enfrentados na decisão recorrida.

O processo administrativo fiscal rege-se pelo princípio da **verdade material**, impondo à autoridade julgadora o **dever de investigar a efetiva ocorrência do fato gerador a partir da realidade econômica** subjacente às operações. Ao limitar-se à leitura literal do contrato, sem aprofundar o exame dos elementos fáticos e econômicos apontados pela fiscalização, a decisão recorrida deixou de aplicar adequadamente tal princípio.

Diante deste contexto, concluiu-se que **a vinculação societária, associada aos demais elementos probatórios constantes dos autos, conduziu à descaracterização do arrendamento mercantil operacional, afastando a aplicação do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica e legitimando a exigência tributária formalizada**, razão pela qual não se acolheu a tese defensiva

Da Exigência Integral dos Tributos na Importação

A defesa sustenta que, **ainda que se entenda pela descaracterização do regime aduaneiro especial** originalmente concedido, não seria cabível a exigência integral dos tributos incidentes na importação. Argumenta que a legislação aduaneira prevê, como regra, a **tributação proporcional ao tempo de permanência do bem no território nacional**, especialmente nas hipóteses relacionadas ao Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica.

Aduz, nesse sentido, que a cobrança integral dos tributos configuraria **medida excessiva e desproporcional, incompatível com a finalidade do regime** e com os princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva. Defende que eventual descumprimento de condições do regime não teria o condão de converter automaticamente a operação em importação definitiva, devendo ser preservado, ao menos parcialmente, o tratamento tributário diferenciado.

Por fim, alega que a exigência integral dos tributos **desconsideraria a boa-fé do contribuinte e a inexistência de dolo ou fraude**, bem como o fato de que a aeronave ingressou

regularmente no País, com conhecimento da Administração, o que afastaria a aplicação das consequências mais gravosas previstas na legislação aduaneira.

No exame da matéria, observa-se que **a legislação aduaneira distingue, de forma clara, as hipóteses de manutenção regular do regime especial daquelas em que ocorre o seu descumprimento ou descaracterização.** A aplicação da tributação proporcional está condicionada ao atendimento dos requisitos legais e regulamentares do regime, não se tratando de direito absoluto do contribuinte, mas de consequência jurídica vinculada à regularidade da situação aduaneira.

No caso concreto, restou caracterizada **impossibilidade de utilização do regime aduaneiro especial, em razão do descumprimento de pressupostos essenciais à sua manutenção.** Uma vez afastada a aplicação do regime de admissão temporária, perde-se o fundamento jurídico que autorizava a suspensão ou a redução proporcional dos tributos incidentes na importação.

A legislação de regência estabelece que, nas hipóteses em que o **regime especial deixa de ser aplicável, a operação passa a ser tratada como importação definitiva**, sujeitando-se à incidência integral dos tributos devidos. Trata-se de consequência legal objetiva, que decorre automaticamente da perda do enquadramento no regime diferenciado, independentemente da intenção do contribuinte. Nesse contexto, não procede a alegação de que a ausência de dolo ou fraude seria suficiente para afastar a exigência integral dos tributos. A exigência não possui natureza sancionatória, mas tributária, resultando da aplicação da legislação aos fatos efetivamente constatados, sendo **irrelevante, para esse fim, a análise subjetiva da conduta do importador.**

Também **não se verifica violação aos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade.** A cobrança integral dos tributos decorre da própria estrutura normativa dos regimes aduaneiros especiais, que são concedidos de forma condicionada e excepcional, exigindo estrita observância de seus requisitos. O afastamento do regime implica, por consequência lógica e jurídica, a aplicação da regra geral de tributação.

Ressalte-se, ainda, que a ciência da Administração quanto ao ingresso da aeronave no território nacional **não tem o condão de convalidar situação jurídica irregular ou de assegurar, de forma permanente, a fruição de regime especial em desconformidade** com a legislação. A fiscalização aduaneira detém competência para verificar, a qualquer tempo, a regularidade da utilização do bem e exigir os tributos devidos quando constatadas irregularidades. A pretensão de manutenção da tributação proporcional, dissociada do cumprimento dos pressupostos legais do regime, não encontra amparo na legislação aduaneira. Admitir tal interpretação equivaleria a reconhecer a fruição parcial de benefício fiscal sem a observância das condições que o legitimam, o que não se coaduna com o ordenamento jurídico.

Diante disso, uma vez caracterizada a perda do enquadramento no regime aduaneiro especial, revela-se legítima a exigência integral dos tributos incidentes na importação da aeronave, afastando-se a tese defensiva de aplicação da tributação proporcional.

Das Multas Aplicadas

A defesa sustenta a **improcedência** ou, subsidiariamente, a redução das multas aplicadas no Auto de Infração, sob o argumento de que **não teria havido dolo, fraude ou má-fé na conduta do sujeito passivo**. Afirma que todas as operações foram realizadas com base em **interpretação razoável** da legislação aduaneira aplicável, especialmente no que se refere ao enquadramento da aeronave no regime de admissão temporária para utilização econômica, o que afastaria a aplicação de penalidades.

Alega, ainda, que as **multas teriam caráter confiscatório e desproporcional**, violando os princípios da **razoabilidade e da proporcionalidade**, sobretudo diante da suposta **inexistência de prejuízo ao erário e da boa-fé objetiva** demonstrada pelo contribuinte ao longo do procedimento fiscal.

No mérito, não assiste razão à defesa. **As multas aplicadas decorrem diretamente do descumprimento de obrigações tributárias e aduaneiras** objetivamente verificadas no curso da fiscalização, sendo prescindível a demonstração de dolo ou intenção específica para a caracterização das infrações imputadas. No âmbito do direito administrativo sancionador tributário, a **responsabilidade é, como regra, objetiva, bastando a comprovação da materialidade e da autoria da infração**.

No caso concreto, restou demonstrado que a aeronave foi submetida a regime aduaneiro especial **sem o atendimento integral dos requisitos legais, o que ensejou a exigência dos tributos devidos na importação e a aplicação das penalidades** correspondentes, nos exatos termos da legislação de regência. As multas, portanto, não possuem natureza autônoma ou discricionária, mas decorrem automaticamente da infração constatada.

Não procede, igualmente, a alegação de caráter confiscatório. As penalidades aplicadas encontram previsão legal expressa, com percentuais previamente definidos pelo legislador, e guardam estrita relação com a gravidade da infração e com o montante dos tributos exigidos. A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que multas fixadas dentro dos limites legais não configuram confisco.

Por fim, a invocação genérica dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não é suficiente para afastar penalidades regularmente constituídas, sobretudo quando inexistente qualquer vício de legalidade ou descompasso evidente entre a conduta infracional e a sanção aplicada.

Em assim sendo, mantêm-se as multas lançadas, por estarem em consonância com o ordenamento jurídico vigente.

Da Alegada Interpretação Fiscal mais Gravosa

A defesa sustenta que **a exigência fiscal formulada no Auto de Infração teria resultado de interpretação da legislação aduaneira mais gravosa** do que aquela vigente à época dos fatos. Argumenta que a autoridade fiscal teria adotado **entendimento restritivo e inovador** quanto à aplicação do regime de admissão temporária para utilização econômica, em especial no tocante às condições contratuais e societárias envolvidas na operação com a aeronave.

Alega que, à época da importação, **inexistia vedação legal expressa à estrutura adotada, sendo possível ao contribuinte sustentar interpretação diversa** da posteriormente adotada pelo Fisco. Nesse sentido, defende que eventual mudança de entendimento administrativo não poderia retroagir para alcançar fatos pretéritos, sob pena de violação aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima. Sustenta, por fim, que a exigência integral dos tributos e a aplicação das penalidades corresponderiam à **adoção de interpretação fiscal mais onerosa, em afronta ao disposto no artigo 112** do Código Tributário Nacional, segundo o qual a legislação que comina penalidades deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à infração ou à capitulação legal.

Não prospera a tese defensiva. **A exigência fiscal não decorre de inovação interpretativa ou de alteração superveniente de entendimento, mas da aplicação direta e sistemática da legislação vigente à época dos fatos**, especialmente das normas que regem o regime de admissão temporária para utilização econômica e suas hipóteses de descaracterização. A fiscalização limitou-se a verificar o efetivo atendimento dos requisitos legais, à luz das circunstâncias concretamente apuradas.

No caso, a análise dos contratos, da estrutura societária e da forma de utilização da aeronave evidenciou que a operação não se amoldava às condições previstas em lei para fruição do regime especial, razão pela qual se impôs a exigência dos tributos suspensos. Tal conclusão decorre de subsunção objetiva dos fatos à norma, e não da adoção de interpretação ampliativa ou mais severa do texto legal. Não se verifica, ademais, mudança de critério jurídico aplicável ao caso concreto. A legislação utilizada como fundamento do lançamento já se encontrava em vigor quando da admissão da aeronave no território nacional, sendo igualmente conhecidos os limites e condicionantes do regime especial. A eventual discordância do contribuinte quanto ao enquadramento jurídico conferido aos fatos não caracteriza, por si só, interpretação fiscal mais gravosa.

Inaplicável, também, o artigo 112 do CTN. O referido dispositivo incide apenas nas hipóteses de dúvida objetiva e insanável quanto à definição da infração ou à capitulação legal, o que não se verifica no presente caso. As infrações foram claramente tipificadas, com base em

dispositivos expressos da legislação aduaneira, inexistindo ambiguidade normativa a justificar interpretação favorável ao sujeito passivo.

Diante disso, conclui-se que a exigência fiscal observou estritamente o ordenamento jurídico vigente e os critérios legais aplicáveis, inexistindo afronta aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança ou da vedação à interpretação mais gravosa, razão pela qual a tese defensiva não merece acolhida.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **indeferir a preliminar de prescrição intercorrente** e, no mérito, **negar provimento** ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio