

**Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo – PUC**

**Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão -
COGEAE**

Larissa Teixeira da Costa

**ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO ICMS NOS
CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL
INTERNACIONAL - *LEASING***

**São Paulo
2010**

Larissa Teixeira da Costa

**ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO ICMS NOS
CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL
INTERNACIONAL - *LEASING***

Monografia apresentada como requisito para conclusão da Pós-Graduação *Lato Sensu* no curso de Direito Tributário – uma Visão Constitucional da COGEAE, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, visando a obtenção do título de especialista.

Orientadora: Profa. Ms. Valéria Zotelli

São Paulo

2010

RESUMO

Motivada pela redação dada por meio da EC. n 31/01 ao art. 155, 2, inc. IX, “a” da Constituição Federal e alteração jurisprudencial nas recentes decisões prolatadas pelo STJ e STF, o presente trabalho procura analisar a constitucionalidade ou não da incidência do ICMS na importação de bens ou mercadorias sob a forma de contratos de arrendamento mercantil internacional – *leasing*. A incidência do ICMS nessas operações deve ser analisada tendo-se por base sua hipótese de incidência prevista na Constituição Federal e demais legislações infraconstitucionais, bem como a real natureza do contrato de arrendamento mercantil, ou seja, se há ou não efetivamente circulação de bens ou mercadorias ou apenas utilização do contrato como forma de burlar a arrecadação estadual, ocasionando a evasão fiscal.

Palavras-chave: EC n. 31/01 - ICMS – arrendamento mercantil internacional – natureza do leasing – - hipótese de incidência – efetiva circulação de mercadorias e serviços - evasão fiscal – bi-tributação.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
CAPÍTULO I – ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS	08
1.1 Origem histórica no Brasil	08
1.2 Competência para a instituição do imposto	13
1.3 Hipótese de incidência do ICMS	18
1.4. Sujeitos do ICMS	24
1.5. Base de cálculo	26
1.6. Alíquotas no ICMS	30
CAPÍTULO II – CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL – <i>LEASING</i>	33
2.1. Origem histórica	33
2.2. Conceito	35
2.3. Natureza	40
2.4. Tipos de arrendamento mercantil	41
2.4.1. <i>Leasing</i> financeiro	43
2.4.2. <i>Leasing back</i>	44
2.4.3. <i>Leasing</i> operacional	47
2.5. Arrendamento mercantil internacional	48

CAPÍTULO III – ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL – <i>LEASING</i>	50
3.1 Emenda Constitucional nº. 33/2001	50
3.2 Fato gerador do ICMS, anterior à Emenda Constitucional nº. 33/01	52
3.3 A hipótese de incidência do ICMS após a Emenda Constitucional nº. 33/01	56
3.4. Posicionamentos favoráveis à incidência do ICMS nos contratos de arrendamento mercantil internacional	57
3.5. Ilegalidade da cobrança do ICMS na aquisição de bens ou mercadorias decorrentes de contratos de arrendamento mercantil internacional – <i>leasing</i> .	60
CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	70

INTRODUÇÃO

A finalidade do presente trabalho é analisar a constitucionalidade da incidência ou não do ICMS na importação de bens ou mercadorias em operações realizadas mediante contrato de arrendamento mercantil internacional, também conhecido como contrato de *leasing*.

Cuida-se de um assunto de grande relevância haja vista a divergência de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais na cobrança do imposto.

A discussão acalorou-se após a modificação realizada por meio da Emenda Constitucional nº 33/01, que alterou a antiga redação do art. 155, § 2º, inciso IX, letra "a", fazendo, supostamente, incidir o ICMS: *"a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço"*.

Da nova redação do dispositivo constitucional, depreende-se que houve um alargamento da hipótese de incidência do ICMS, permitindo, inclusive, sua incidência, sobre aquisição de bens ou mercadorias importadas por pessoa física ou jurídica, ainda que contribuinte não habitual do tributo, sendo caracterizada sua hipótese de incidência, segundo a argumentação do Fisco, com a mera entrada no país do produto importado, independentemente do regime contratual adotado.

Partindo, desta premissa, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Re. nº. 206.069/SP, julgou no sentido de que o ICMS incidiria sobre a entrada de mercadoria importada, independentemente da natureza jurídica do contrato celebrado, sendo seguido, posteriormente, pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ (Resp nº 822.868/SP), apesar deste Tribunal já haver sedimentado sua

jurisprudência no sentido da não incidência do ICMS nos contratos de *leasing* internacional.

Sob uma óptica constitucional rígida e demais legislações infraconstitucionais, analisar-se-á a regra-matriz de incidência do ICMS, demonstrando-se a não ocorrência de efetiva circulação de bens ou mercadorias no mundo fático, quando a importação ocorrer mediante *leasing*, sob pena de se incorrer em bi-tributação, eis que devido nesta hipótese o Imposto de Importação, inobstante, o anterior entendimento do STF favorável ao Fisco.

Para tanto, também necessária a apuração da natureza do contrato de arrendamento mercantil e suas características, em especial, se a opção do contrato não se trata na verdade como forma de mascarar a compra de bens ou mercadorias, ocasionando evasão fiscal.

Após, apresentar-se-á o posicionamento favorável à incidência do ICMS nos contratos de *leasing* e seus argumentos, argumentos estes apresentados pelo Fisco, seguido da posição contrária e as mais recentes correntes jurisprudenciais neste sentido a corroborar o novo entendimento e a alteração mencionada.

CAPÍTULO I – ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

Neste capítulo são apresentadas as características gerais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sua origem histórica, a competência para sua instituição, suas hipóteses de incidência, base de cálculo e alíquotas aplicados ao referido imposto.

1.1. Origem histórica no Brasil

A receita fundamental dos Estados-Membros passou a ser, a partir do ano de 1936, quando entrou em execução, a discriminação das rendas na Constituição Federal de 1934, o imposto de vendas e consignações. Pela Constituição de 1937, sua arrecadação passou a ser de competência dos Estados.

Afirma Aliomar Baleeiro¹, que a União o criara em 31 de dezembro de 1922, por meio da Lei Federal n. 4.625/22, com o nome de “Imposto sobre

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Forense, Rio de Janeiro. 1986, 10. ed. p. 218.

Vendas Mercantis”, ou seja, de competência federal, atendendo aos pedidos das Associações Comerciais, que pretendiam obter um título líquido e certo, com facilidade em desconto junto aos Bancos, com relação às faturas de vendas dos comerciantes e industriais.

Desta feita, o Congresso instituiu a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3%, não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista. À época, ficaram conhecidas como “contas assinadas”.

A Constituição de 1934 alargou a incidência do imposto, fazendo-o incidir também sobre as consignações e não apenas sobre as “vendas mercantis” como anteriormente, ao tempo da Lei de 1922, além de o estender aos produtores em geral, inclusive, portanto, os agrícolas, passando a denominar-se “Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC”.

Países, tais como Alemanha (por meio do “*Umsatzsteuer*”) e França (pelo “*Chiffre d’Affaires*”), também adotaram a implantação feita no Brasil, seguidos de vários outros e Estados norte-americanos.

As Constituições brasileiras posteriores, editadas nos anos de 1937 e 1946, não lhe alteraram as características iniciais, continuando a tratar-se de um imposto de competência estadual e multifásico. Incidia sobre todas as fases de circulação das mercadorias, ou seja, “em cascata” até o final do ciclo econômico, sem qualquer tipo de dedução.

Desta forma, o imposto recaía não apenas sobre o valor real da venda da mercadoria, mas também sobre suas incidências anteriores, constituindo, por consequência, parte do custo do produto, onerando o ciclo produtivo.

Com a edição da mencionada Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965, houve modificação ao anteriormente disposto pela Constituição de 1946.

A Emenda nº. 18/65 e a Emenda nº. 1/69 alteraram o fato gerador do imposto, passando a ser o momento ou o fato da mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócio².

Desta feita, estabeleceu-se o princípio da não-cumulatividade, elevado agora à condição de princípio constitucional. Contudo, a definição dos limites que tal princípio representava não foi tratada pela Emenda nº. 18/65, que delegou à Lei Complementar tal dever.

Com a vigência da Constituição de 1967, manteve-se o princípio da não cumulatividade, cabendo o disciplinamento ainda à lei infraconstitucional, nos seguintes termos:

“Art. 24. (...)

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.”³.

Por não configurar uma carga uniforme a todos os consumidores, que suportavam maior carga tributária, quanto maior fosse o ciclo de produção e comercialização do produto e, para por fim a esta desvirtuação bastante criticada pelos juristas da época, o Imposto sobre Vendas e Consignações foi

² BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit.. p. 219.

³ Constituição Federal de 1967. Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

- transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. [\(Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968\).](#)

substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), no ano de 1965.

A partir dos modelos dos impostos europeus sobre valores agregados, os quais, ainda hoje, se fazem incidir sobre bens e serviços de expressão econômica, porém apenas sobre o valor acrescido a cada etapa da produção, o então ICM adotou tais regras a serem seguidas.

O ICM incorporou, assim, a não cumulatividade das incidências, através da possibilidade jurídica de se abater em cada operação mercantil o valor do tributo pago na operação anterior apurado pela confrontação de débitos e créditos.

Com a edição da atual Constituição Federal de 1988, o Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, que a partir de então, denominar-se-á somente, ICMS, de forma diferenciada do seu antecessor, o ICM, faz-se incidir sobre as operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços de telecomunicações e transportes, não estritamente municipais, sendo qualificado por *"relações jurídicas entre sujeitos econômicos"*, quer sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Também com a edição da atual Constituição, ampliou-se o limite material do imposto, passando a incidir sobre minerais, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica.

Assim, diante de tudo o que fora exposto e a partir da necessidade da existência de um imposto não-cumulativo, surge o ICMS, que, recaindo somente sobre o valor agregado a cada etapa da produção, tem como objetivo evitar o processo de inflação e de verticalização da economia, comum aos impostos cumulativos anteriores à alteração legislativa pela Emenda Constitucional nº. 18/65.

A não-cumulatividade consiste em atribuir, ao adquirente sob a forma de crédito, o valor pago por determinado contribuinte. O objetivo dessa técnica de tributação consiste em efetivamente fazer com que cada contribuinte pague imposto sobre o valor que agregou ao produto. Por meio do princípio da não-

cumulatividade busca-se observar a neutralidade da tributação, ou seja, independentemente de quantas operações ocorreram na cadeia econômica, o imposto será sempre proporcional ao valor da mercadoria ou serviço. Eis explicações sobre o tema realizadas pelo STJ e STF:

“O objetivo do legislador, ao permitir a dedução, foi o de diminuir o preço final do produto a ser adquirido pelo consumidor, sobre o qual em última análise recai a carga tributária” (STJ. RE 90.205-RS, 1º T., Rel. Min. Soares Muñoz) (RTJ 92/856-864).

“O princípio da não-cumulatividade de certos tributos, como o ICMS, tem por objetivo impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases de seu ciclo econômico, mormente na última venda, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que correspondente à alíquota máxima permitida em lei. Opera ele, como disposto no artigo 23 da CF/69 - artigo 155, parágrafo 2º, I, da CF/88-, por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido na ocasião da saída, significando na prática, que a operação de venda é tributada tão somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse motivo, cumulação do tributo.” (Supremo Tribunal Federal, in Revista ADCOAS Jurisprudência –1995 – nº 147-420) (grifo inexistente no texto original). – grifo nosso.

Por fim, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o princípio da não-cumulatividade auferiu contornos definitivos, estabelecendo-se exaustivamente o conteúdo do direito ao abatimento, sem qualquer menção à lei infraconstitucional, tal como segue:

*“§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”⁴

1.2 Competência para a instituição do Imposto

É na Constituição Federal que se encontra fixada a competência para a criação dos impostos, não sendo ela, em si, a responsável por sua criação: apenas discriminou competências e normas gerais, normas padrão de incidência das exações, que as pessoas políticas devem atender ao criar tributos. Assim, repartiu entre União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal a competência para a instituição de impostos.

Não há de se falar em poder tributário, e sim em competência tributária, vez que a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites constitucionalmente previstos.

Entende-se por competência tributária, no conceito de Roque A. Carrazza⁵, “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, por meio de lei (art. 150, I da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária”, quais sejam: hipótese de incidência do tributo, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 155, parágrafo 2, inc. I.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio, Direito Constitucional Tributário: Malheiros, 23 ed. fl. 483.

Cuida-se, então, da manifestação da autonomia da pessoa política, com suporte no princípio da Federação - art. 1º da Constituição Federal de 1988 - em que se confere a cada uma das pessoas jurídicas de direito público interno a faculdade potencial, de, por meio de lei, criar tributos.

A competência tributária, na verdade, trata-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar, eis que o ente político só pode efetivamente criar um tributo, desde que obedecidas as normas e os princípios previstos na Carta Suprema, quais sejam, princípio federativo, republicano, segurança jurídica, igualdade, reserva de competência, anterioridade etc.

Especificamente quanto ao ICMS, este possui previsão constitucional no art. 155, inciso II da Constituição Federal.

Neste artigo, a Carta Magna de 1988 atribui aos Estados e ao Distrito Federal, a instituição de impostos sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que iniciados no exterior. Veja-se:

“Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

E ainda:

§ 2º (...):

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;*
- b) dispor sobre substituição tributária;*
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"*
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;*
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;*
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.⁶*

A Constituição Federal, em seu art. 155, §2º XII, c, atribuiu à Lei Complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do ICMS, mas, enquanto não promulgada esta, determinou a Carta Constitucional,

⁶ Constituição Federal, art. 155, II e § 2º, XII.

no art. 38, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que os Estados, por meio de Convênio, disciplinassem a matéria.

Na ausência de Lei Complementar, a distinção foi efetuada pelo Convênio ICMS nº. 66/88, em seu artigo 31, e somente em 1996 por Lei Complementar, a Lei Complementar nº. 87/96, artigo 20, abaixo transcritos:

“Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II - a entrada de bens destinados a consumo ou a integração no ativo fixo do estabelecimento;

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.”
(grifos inexistentes no texto original)

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;”.

Cabe ao legislador complementar a explicitação das normas atributivas de competência e adotar um dos possíveis significados da norma exposta pela Constituição, visando delimitar o ente político na criação do tributo.

Frise-se, por oportuno, que não é a lei complementar que criará o tributo, ela apenas direcionará o legislador estadual e distrital a definir suas hipóteses de incidência.

Ao se tratar de ICMS, essa legislação regulamentadora é a Lei Complementar nº. 87/96, conhecida como Lei Kandir, que direciona os Estados e Distrito Federal na instituição do imposto.

Como afirmado no subitem acima, no ano de 1988, com a criação do ICMS, foi ampliada a base de incidência do ICM, abrangendo fatos anteriormente sujeitos a outros impostos, dentre eles os serviços de transporte, os serviços de comunicação, a energia elétrica e os combustíveis e lubrificantes.

1. 3 Hipótese de incidência do ICMS

A hipótese de incidência apresenta-se como mero conceito abstrato, formulado pelo legislador em abstração de qualquer fato concreto.

Por sua vez, fato imponível é fato em concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto material, apreensível e que corresponde à imagem “abstrata”.

O fato apenas será imponível se houver subsunção deste à hipótese de incidência caso contrário, estaremos diante de um fato irrelevante ao direito tributário.

É a ocorrência daquilo que está previsto na norma, ou seja, o próprio fato jurídico em si, que produz um efeito sobre aquela norma.

Daí, com a “*configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso*”⁷.

É a qualidade que a hipótese de incidência tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designa-se os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

No Direito Tributário Brasileiro, o Código Tributário Nacional cuida da definição e características desse fato imponível nos seus artigos 114 a 118,

⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária.

descrevendo as hipóteses em que possa o fato gerador se concretizar, para que surja a obrigação principal ou a acessória.

O fato gerador, expressão consagrada pelo Código Tributário Nacional, geralmente, é conhecido pelo seu aspecto objetivo ou nuclear que é *‘uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária’*⁸. Compreende, pois, o plano abstrato da lei descritiva do fato, e o plano da concreção do fato descrito. Sua definição está no art. 114 do CTN: *‘Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência’*

Como já afirmado, a Constituição Federal limita-se a outorgar o poder de tributação. Em relação à espécie **impostos**, porque desvinculados de qualquer atuação estatal, a Carta Magna estabeleceu a rígida discriminação nos artigos 153, 155 e 156 eliminando qualquer possibilidade de **bitributação jurídica**. A discriminação é, portanto, o primeiro grande princípio limitador do poder de tributar.

Daí porque os conceitos e formas de direito privado utilizados na Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, são vinculantes, não podendo as leis tributárias alterá-los (art. 110 do CTN). Do contrário, a rígida discriminação constitucional de impostos seria inócua. Somente o próprio texto constitucional pode estabelecer um conceito autônomo, para fins de fixar ou limitar determinada competência tributária.

A definição do fato gerador é incumbência da lei complementar em nível de norma geral, aplicável em âmbito nacional. É o que dispõe o art. 146, III, a da CF:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁸ HARADA, Kioshi. *Direito financeiro e tributário*, 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2005, p. 479.

- a) **definição** de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos **impostos discriminados nesta Constituição**, a dos respectivos **atos geradores**, bases de cálculo e contribuintes.” Grifo nosso.

Na maioria dos impostos, após a definição do fato gerador, como norma geral, cabe ao ente político tributante instituir o imposto com que foi contemplado pela Constituição Federal, por meio de lei, definindo o seu fato gerador em seus diversos aspectos.

No caso do ICMS, após a edição da Lei Complementar n. 87/96, ficou evidenciada a definição do fato gerador, papel o qual que, antes, vinha sendo desempenhado pelos convênios interestaduais, já mencionados.

Com relação a este imposto, o fato gerador encontra-se previsto no artigo 1º da Lei Complementar n. 87/96:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”⁹

O fato gerador do tributo é a operação que acarreta a circulação e não esta.¹⁰ Deve ter por **hipótese de incidência** a operação jurídica que praticada pelo sujeito passivo (comerciante, industrial ou produtor), ocasione a circulação de mercadoria, ou seja, sua transmissão de titularidade.

⁹ Art. 1º. Lei Complementar n. 87, de 13.09.96. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. DOU de 16/09/96. Conhecida como LC 87/96 ou ainda Lei Kandir.

¹⁰ Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, 1. ed, São Paulo, Ed. RT, 1966, p. 246.

Como já explicitado, as operações que ensejam o fato gerador são as transações mercantis, tanto as que se desdobram em função da circulação de mercadorias, quanto às relativas à prestação de serviços de transporte e comunicações.

Outros juristas de renome emprestaram à aludida expressão – circulação jurídica - o sentido de negócio jurídico bilateral, consensual, da compra e venda ou qualquer outro negócio jurídico de que se irradie a circulação econômica e não meramente física.¹¹

Pode-se dizer que é pacífico na doutrina o conceito de circulação jurídica, que envolve transferência de titularidade da mercadoria. Esse conceito está consagrado pelo STF, nos seguintes julgamentos: RE 70.616-SP, RTJ-58/360; RE 72.541-MG, RTJ-61/230; RE 72.412-SP, RTJ-61/804; RE 74.852-SP, RTJ-64/538; RE 55.434-SP, RTJ-67/439.

As variações do conceito de circulação de mercadorias podem ser enquadradas em: a) circulação física, aquela pela qual se entende como a simples mudança de localização, de estabelecimento; b) econômica, compreendido entre a passagem de um estágio para outro do processo econômico; e c) jurídico: ocorre quando houver a mudança de titularidade do bem.

No contexto da Lei Complementar e da Constituição a expressão circulação abrange os três aspectos.

A circulação física de mercadorias pode exteriorizar-se em diferentes momentos, sendo classificado como instantâneo, quando uma mercadoria sai do estabelecimento produtor; comercial ou industrial, ou seja, no mesmo instante se realiza o fato gerador do imposto.

¹¹ RAMOS, José Nabantino: *O conceito de circulação*, in RDP, V. 2, Ed. Revista dos Tribunais, p. 36; MIRANDA, Pontes: *Comentários à Constituição de 1967*, tomo II, Editora Revista dos Tribunais, p. 491).

Outrossim, é de capital importância atentar-se que, o imposto com que foi contemplado os Estados é sobre *‘operações relativas à circulação de mercadorias’*.

Logo não é **qualquer** operação que pode ser tributada, mas só aquela operação que diz respeito à circulação de mercadoria. E mercadoria é bem destinado ao comércio, à venda. Sabemos que não há diferença substancial entre bem e mercadoria, salvo com relação à destinação. O mesmo bem pode ser mercadoria ou simplesmente um objeto conforme sua destinação. Uma caneta é mercadoria para o dono da loja, porque destinado à revenda, mas será um mero objeto para a pessoa que a adquiriu para uso próprio.

Por isso, a expressão *‘operações relativas à circulação de mercadorias’* pressupõe, no mínimo, movimentação da mercadoria que configure etapa no seu curso desde a fonte de produção, esta abrangendo também a importação, até o consumo final. Sem que haja um deslocamento em direção ao consumo não há que se falar em circulação de mercadorias. Do contrário seria o mesmo que afirmar que determinada mercadoria circula quando alguém a transfere da mão esquerda para a mão direita.

Respeitada a conceituação constitucional do imposto, cabe à lei complementar definir o fato gerador, como retro mencionado.

Para Roque Antônio Carrazza:

“O fato imponible deste ICMS ocorre quando comerciante, industrial ou produtor promove uma operação jurídica que causa a transmissão da titularidade de uma mercadoria. Só há falar em nascimento do tributo se comprovadamente houver uma operação mercantil, ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria.”¹²

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 12 ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p.55.

Assim, a regra-matriz do ICMS encontra-se, como já mencionado no subitem supra, no art. 155, II, da Constituição Federal: *“Compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadoria (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”*.

O imposto incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Assim, a lei que veicular sua hipótese de incidência somente será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

Mencionado autor explica que se trata de circulação jurídica e não somente física, ou seja, pressupõe transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há que se falar em tributação por meio de ICMS.

A previsão constitucional do ICMS é de tributação de “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que tem mercadorias como objeto. Assim, não são quaisquer operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas aquelas que relativas à circulação das mercadorias.

Ressalte-se, que o simples deslocamento da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configura o fato gerador, entendimento esse já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça: Súmula n. 166 - *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

Com relação ao tempo do nascimento da obrigação tributária, é a lei dos Estados e do Distrito Federal que regulamentará qual o momento em que a transmissão jurídica será tida como realizada.

Todavia, este momento jamais poderá ser: a) anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando não se configurar efetivamente operação mercantil; c) nas hipóteses de comodato etc.

1. 4. Sujeitos do ICMS

Sujeito ativo trata-se de pessoa, sempre designada por lei, credora da obrigação tributária. Cuida-se de uma pessoa político-constitucional competente. A lei não precisa ser expressa. Se nada disser, presume-se que é a pessoa detentora da competência tributária.

Já em se tratando dos sujeitos passivos do imposto, tem-se que as pessoas aptas a realizarem a operação jurídica de circulação de mercadorias são: o produtor, o industrial ou o comerciante.

Embora a Constituição Federal não tenha indicado expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar o referido imposto, faz-se uma análise por exclusão, identificando-os facilmente.

Contudo, não apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme regras de direito privado podem ser validamente forçadas a serem sujeitos passivos do imposto. Ou seja, também pode ser sujeito passivo do imposto quem lhes faz as vezes, como: o comerciante de fato, o comerciante irregular, etc.

Tal conclusão vem corroborada pelo disposto no art. 126 do CTN, que dispõe que a capacidade tributária passiva independe: I) da capacidade civil das pessoas naturais; II) de se achar a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios e III) de estar a pessoa jurídica regulamente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.¹³

Resumindo, nos dizeres de Roque A. Carrazza¹⁴:

¹³ Art. 126 do CTN.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12 ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

“(...) para fins de tributação por meio de ICMS, as noções de comerciante, industrial ou produtor adquirem uma dimensão maior do que as dadas pelo Direito Civil ou Comercial”. “(...) que pode ser contribuinte do ICMS qualquer pessoa (física, jurídica, ou, até, sem personificação do Direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis”.

Aliomar Baleeiro¹⁵ afirma que o contribuinte, a princípio, é quem tem o direito subjetivo à propriedade e posse da mercadoria, para fazê-la sair do local onde se acha ou para transferir a propriedade sobre ela.

Cuida-se de qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A saber o disposto no Lei Complementar n. 87/96:

“Parágrafo único - É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior,

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Forense: Rio de Janeiro. 1986. p. 255.

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização”¹⁶.

1.5. Base de Cálculo

É a perspectiva dimensional da hipótese de incidência no conceito de Gerado Ataliba¹⁷. Também designada por base imponible ou base tributável. É atributo essencial à hipótese de incidência. Destaque-se, dos ensinamentos de Roque Carrazza, que a base e cálculo *in abstracto* está para hipótese de incidência do tributo, assim como a base de cálculo *in concreto* está para o fato imponible¹⁸.

Para Geraldo Ataliba, pode ser definida como a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência. Uma grandeza ínsita na hipótese de incidência, sendo, propriamente, uma medida desta. É um atributo do aspecto material, não se confundindo com este.

Em geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.

Entretanto, a Lei Complementar n. 87/96 estabeleceu diversas outras normas para situações específicas. Nesse sentido, na base imponible incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a estes debitada, bem como os

¹⁶ Lei Complementar 87/96, art. 4º.

¹⁷ ATALIBA. Op. Cit.

¹⁸ CARRAZA. Curso.... op. Cit. Pg.

descontos condicionais a este concedidos, contudo, não se inclui os descontos incondicionais, eis que não integram o valor da operação.

Assim, dispôs a Lei Complementar n. 87/96, no que se refere à base de cálculo do ICMS:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à

industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.¹⁹

Resumindo, cabe à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo.

¹⁹ Art. 13. Lei Complementar n. 87, de 13.09.96. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. DOU de 16/09/96. Conhecida como LC 87/96 ou ainda Lei Kandir.

1. 6. Alíquotas no ICMS

As alíquotas apresentam-se como o percentual de carga específica que se lançará sobre o valor (base de cálculo); que tem relação com o ato/fato que gerou a obrigação tributária.

Conceitua-se alíquota como o critério de fixação, cálculo, quantitativo, estipulado por lei, que quando combinado com a base de cálculo, permite a fixação do débito tributário decorrente de cada fato imponible. Para cada obrigação tributária temos certo valor, que apenas surge da combinação de dois critérios: base de cálculo e alíquota.

Vê-se a alíquota como termo matemático. No Direito Tributário, o termo é utilizado para determinar a porcentagem entre o valor do imposto e o valor tributado, ou seja e como já afirmado, a alíquota determina o percentual que se aplica sobre a base de cálculo para se chegar ao valor do tributo.

Quanto às alíquotas do ICMS, é salutar atentar-se ao fato de que se tratam de alíquotas nominais e não alíquotas reais. Isso se deve ao fato do ICMS ser calculado por dentro, dessa forma o valor resultante da aplicação das alíquotas está incluído no valor da operação.

Os grupos de alíquotas para o ICMS são dois, a saber: internas, e interestaduais. A alíquota adotada na importação de mercadoria e bens é equivalente à alíquota interna. O conceito de operações internas e interestaduais é geográfico. Não é admitido que o legislador formule tais conceitos, pois estaria alterando a própria Constituição.

As alíquotas aplicáveis nas operações, ou prestações internas são fixadas pelo legislador estadual, a quem cabe fixar também as alíquotas aplicáveis às operações de importação.

Já as alíquotas internas poderão ter os seus limites mínimo e máximo fixados pelo Senado Federal. A fixação de limite mínimo é mais fácil. Pode ser feita mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, e independe de situação concreta que a justifique.²⁰

Contudo, a fixação de limite máximo é um pouco mais complicada. Pode ser feita mediante resolução da iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos senadores. Além disto, só é admitida quando necessária para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.²¹

Ademais, o ICMS é um tributo que possui uma razoável diferenciação de alíquotas. No antigo ICM, existia um sistema de alíquotas que variavam de acordo com a destinação dos bens, relativamente aos Estados da Federação. A operação sofria incidência diversa, se fosse realizada dentro do mesmo Estado ou efetuada com contribuinte localizado em outra Unidade da Federação (UF).

Com o novo tributo, o ICMS, redefinido pelas novas regras constitucionais de 1988, foi acrescentado o princípio da seletividade, ou seja, a possibilidade de onerar diferencialmente os produtos e serviços, em função de sua essencialidade.

Há grupo de produtos e serviços que suporta alíquotas mais elevadas, por serem considerados como supérfluos ou de serviços concedidos para consumidores finais. Dentre eles, pode-se citar as jóias, perfumes, bebidas, cigarros, serviços de telecomunicação, entre outros.

Em contrapartida, tem-se produtos e serviços de primeira necessidade (cesta básica), energia elétrica rural, e, ainda outros casos, onde por interesse político se busca incentivar setores ou produtos, como nos casos da informática, biotecnologia.

²⁰ Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso V, alínea “a”.

²¹ Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso V, alínea “b”.

Algumas outras situações merecem destaque - as operações e prestações provenientes do exterior são oneradas com a alíquota interna. O mesmo ocorre quando o destinatário dos bens ou serviços se localiza em outra Unidade da Federação e pode ser classificado como consumidor final não contribuinte do ICMS.

CAPÍTULO II – CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL – *LEASING*

2.1. Origem Histórica

O surgimento do instituto do arrendamento mercantil, como novo tipo contratual, teve como objetivo ser uma alternativa de financiamento para as empresas, a fim de aperfeiçoar o processo produtivo com a liberação de capital de giro, permitindo uma taxa de renovação industrial acelerada, aumentando a produção com a implementação de novas técnicas e, obviamente, gerando lucro para o arrendador e o arrendatário.

Quanto ao surgimento do instituto, historicamente, há uma divergência entre doutrinadores, nacionais ou estrangeiros. O núcleo da questão está em se definir de que forma e quando surgiu este instituto inovador.

Para a doutrina brasileira, não há corrente dominante, contudo a mais coerente é a que sustenta sua origem norte-americana. Ainda assim, há doutrinadores que defendam que suas origens se encontram na Babilônia (Código de Hamurabi), no Antigo Egito, em Roma ou na Idade Média.

Todavia, tais posicionamentos quanto às origens mais remotas do instituto são menos críveis, uma vez que é relativamente recente o surgimento do problema a que visa solucionar o *leasing*²², ou seja, a necessidade de financiamento e desmobilização de capital.

Em geral, atribui-se o arrendamento mercantil primeiro ao *Lend and Lease Act* americano de 1941, quando, em plena Segunda Guerra Mundial, o então presidente Roosevelt determinou o empréstimo de equipamentos bélicos aos países aliados, sob condição de, ao término da guerra, estes os comprassem ou devolvessem.

Mesmo que de grande relevância, este não deve ser considerado o surgimento do *leasing*²³, uma vez que a intenção do referido ato era tão somente ajudar os Aliados a combater o Eixo, prestando uma colaboração em benefício de uma causa comum. A opção de devolução ou compra dos equipamentos objetivava tão somente evitar a mera doação dos bens, abrindo espaço para um possível, ainda que improvável, ressarcimento. Tal entendimento é reforçado pela afirmação de Maria Helena Diniz²⁴, que nega esta origem, "*visto tratar-se de ato político e não mercantil*".

No Brasil, sua primeira previsão legal deu-se com a edição da Lei n. 6.099/74, alterada pela Lei n. 7.132/83, que dispõe sobre os aspectos tributários dessa espécie contratual.

Uma vez que envolve direta ou indiretamente uma operação de natureza financeira, o Banco Central tem a prerrogativa de controlar e disciplinar o arrendamento mercantil, o que é feito por meio da Resolução n. 2.309/96.

²² O vocábulo *leasing* vem do inglês, significando emprestar, sendo possível a tradução como arrendar

²³ MARTINS, Fran. Contratos e Obrigações Comerciais. 14º Edição Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 450. RIZZARDO, Rizzardo. *Leasing – Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro*. 3º Edição Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997. p. 25.

²⁴ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. 11º Edição Aumentada e Atualizada. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 521

2.2. Conceito

Como se sabe, o contrato de *leasing* (arrendamento mercantil) é atípico já que não se trata de contrato de locação, muito menos contrato de compra e venda.

Trata-se, na realidade, de uma fórmula intermediária entre a compra e venda e a locação, exercendo função parecida com a da venda e compra com reserva de domínio e com a alienação fiduciária, embora oferecendo ao utilizador do bem maior leque de alternativas no caso de a parte não querer ficar com a propriedade do equipamento, ao término do contrato celebrado. Isto é, esgotado o prazo contratual, a arrendatária assume o compromisso de adquirir o bem, renovar a avença ou restituir a coisa.

Somente por ocasião do exercício da **opção de compra** é que ocorrerá efetivamente a transferência de titularidade do bem.

Arnoldo Wald²⁵ assim conceitua os contratos de *leasing*:

"Contrato misto, pelo qual um financiador adquire e aluga a uma empresa bens de equipamento ou de uso profissional, móveis ou imóveis, a prazo longo ou médio, facultando-se ao locatário a aquisição dos mesmos pelo preço residual".

Orlando Gomes²⁶, mesmo reconhecendo tratar-se de *"uma operação financeira destinada a proporcionar aos empresários o acesso aos bens de*

²⁵ Wald, Arnoldo. *Obrigações e Contratos*, 13ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 537.

produção", o caracteriza como um contrato "*mais próximo da locação, cujas regras se lhe aplicam se não há próprias*", sendo a distinção entre ambos fundamentalmente causal, mas porém de conteúdo semelhante.

Na legislação, a previsão encontra-se estampada pelo parágrafo único, do artigo 1º, da Lei nº 6.099/74, alterado pela Lei nº 7.132/83, que assim define o contrato de *leasing*:

"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".

Em seu artigo art. 5º, ainda disciplina as disposições que devem conter nos aludidos contratos:

"Art. 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;*
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;*
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;*
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula."*

²⁶ Gomes, Orlando. *Contratos*, 7º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 569 e 570.

Para Marcelo Bertoldi²⁷, cuida-se o *leasing* de contrato segundo o qual a instituição financeira, denominada arrendante ou arrendador, entrega determinado bem móvel ou imóvel a outrem, arrendatário, mediante cobrança de aluguel, sendo estabelecido que, ao término do contrato, terá o arrendatário o direito de optar por adquirir a propriedade do bem mediante o pagamento de um preço residual que levará em conta os valores já pagos a título de aluguel. Caso o arrendatário não opte pela aquisição do bem poderá devolvê-lo, encerrando o contrato, ou então prorrogar o contrato por outro período.

J. A. Penalva Santos²⁸, seguindo uma definição civilista, caracterizou-o como sendo *complexo, sinalagmático, composto de um financiamento e arrendamento de bens, com a cláusula de opção tríplice*; Waldirio Bulgarelli entende que é *"um contrato consensual, bilateral, oneroso e de execução sucessiva, e firmado intuitu personae"*²⁹.

Já para Arnaldo Rizzardo, cuida-se de *"um contrato de natureza econômica e financeira, pelo qual a empresa cede em locação a outrem um bem móvel ou imóvel, mediante o pagamento de determinado preço"*³⁰

Caio Mário da Silva o conceitua como *"uma espécie de 'locação-venda' (locatio mixta cum venditione)"*³¹.

P. R. Tavares Paes admite a natureza *"complexa, abrangendo uma locação, uma compra e venda (que não é essencial no leasing, pois existe sem essa opção, eventualmente um mandato"*³².

²⁷ BERTOLDI, Marcelo M. *Curso Avançado de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: RT. 2009. pg. 811 a 813.

²⁸ SANTOS, J. A. Penalva. *Leasing*. Rio de Janeiro: Revista Forense, Vol. 250, Ano 71. Abr/Jun. 1975. p.47.

²⁹ BULGARELLI, Waldirio. *Contratos Mercantis*. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 1997. p. 375.

³⁰ RIZZARDO. *Leasing – Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro*. 3º Edição Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997. p. 147.

³¹ PEREIRA, Carlos Mário da Silva, *Instituições de Direito Civil*. 10º Edição. 4º Tiragem. Vol. 3. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 147.

Arnaldo Wald diz que:

“(...) trata-se, na realidade, de uma fórmula intermediária entre a compra e venda e a locação, exercendo função parecida com a da venda com reserva de domínio e com a alienação fiduciária, embora oferecendo ao utilizador do bem, maior leque de alternativas no caso de não querer ficar com a propriedade do equipamento após um primeiro prazo de utilização”³³

Outra posição interessante é a dos que defendem ser um contrato complexo por conter elementos de outros contratos típicos como a locação, a promessa de compra e venda, a compra e venda a prestação e o financiamento, todos coligados³⁴.

Já para Washington Luiz da Trindade³⁵, que exalta a garantia real que representa o contrato de modo a resumi-lo em um dito aspecto fiduciário, o *leasing*, pela sua visível base fiduciária, distingue-se de outros negócios complexos, não precisamente pela locação, mas pela administração e utilidade produtiva de coisa alheia, em proveito do instituidor ou de uma entidade financiadora, e de cuja administração o contrato retira o seu benefício ou vantagem, inclusive pela cláusula de opção de venda, fazendo-a movimentar-se juridicamente, para ter a livre disposição da coisa inicialmente locada.

É comum ainda na doutrina a classificação do *leasing* nos moldes do Direito Civil, contudo, tem-se que analisar o instituto tendo-se por base um fato concreto face a legislação.

³² PAES, P. R. Tavares. *Leasing*. 2ª Edição Revista e Ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 21.

³³ WALD, Arnaldo. A Introdução do *Leasing* no Brasil. Revista dos Tribunais, Vol. 415, Ano 59, Maio, 1970, p. 10.

³⁴ SOUZA, Carlos Antônio Farias de. Contratos de *Leasing*. Revista Informatizada Data Venia: www.datavenia.inf.br. n.º 21. Ano IV. jan., 1999. p.2

³⁵ TRINDADE, Washington Luiz da. *Leasing: Negócio Jurídico Fiduciário*. Salvador: Salvador Ltda., 1974. p. 67.

O contrato de *leasing*, como já antes afirmado, é oneroso e sinalagmático, gerando vantagens para ambas as partes. Ele é antes um financiamento que uma locação ou forma de aquisição de patrimônio (compra e venda), para o arrendatário o resultado do contrato é meio e não fim, no sentido de que seu objetivo mediato é a modernização ou ampliação de seu maquinário sem imobilização de capital, apenas deseja produzir mais e melhor para aí sim obter lucro, enquanto que para o arrendador não é a venda ou a locação do bem que lhe trará lucro, mas a remuneração do capital despendido (juros) acrescida de taxas de administração (financiamento), o contrato por si só lhe trará lucro. Não passa, pois, de "*um novo processo de financiamento, surgido como uma imposição do processo técnico, que visa precipuamente a proporcionar às empresas maior capital de giro, com vantagens adicionais de ordem contábil e de ordem fiscal*"³⁶, não obstante a prática comercial e a regulação do Banco Central terem desvirtuado o instituto.

A Lei 6.099, de 12.09.74, em seu artigo 1º com a redação alterada pela Lei 7.132, de 26.10.83, estabeleceu o que seria arrendamento mercantil para fim de incidência de seu tratamento tributário, o referido artigo considera *leasing* 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.

Não obstante a estreita tipicidade normativa do *leasing*, o Conselho Monetário Nacional, órgão do Banco Central do Brasil competente para regular e fiscalizar os contratos de arrendamento mercantil³⁷, através da Resolução 2.309, de 28.08.96, em seu Anexo, não só permitiu "contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele

³⁶ ALMIRO, Affonso. *Leasing* - Nova Técnica de Financiamento. Rio de Janeiro: Revista Forense, Vol. 250. Ano 71. Abr/Jun. 1975. p. 417.

³⁷ BRASIL. Lei n.º 6.099, 13 de setembro de 1974. Art. 7º "Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei n.º 4.595, 31 de dezembro de 1964, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional em conjunto com o disposto na Lei n. 4.595, de 31 de dezembro de 1964, Art. 9º.

coligadas ou interdependentes"³⁸, em franca contrariedade ao estipulado no artigo 2º da Lei 6.099, como também permitiu pessoas físicas figurarem na relação jurídica como arrendatárias (artigo 12 da Resolução). Esse tipo de conduta por parte do órgão regulador, apesar de bem recebida pelo mercado, que já praticava tais modalidades, não contribui em nada para o melhor entendimento do instituto, nem para sua consolidação no ordenamento brasileiro, visto que para o Banco Central não há qualquer limite legal para o *leasing*, que não os praticados e por ele aceitos. Essa volatilização do conceito e funcionamento do arrendamento torna quase impossível uma sistematização do instituto, conseqüentemente, de difícil compreensão pelo jurista, que tem por base de seus estudos a norma. No entanto, a ilegalidade da regulação do Banco Central deve ser objeto de um estudo mais aprofundado, não condizente com o objeto aqui pretendido.

2.3. Natureza

Cuida-se de um contrato complexo, podendo nele ser encontrados traços característicos dos contratos de locação, compra e venda e financiamento, como já se afirmou. Dessa feita, se ao final do contrato o arrendante optar pela aquisição do bem, teremos um contrato de venda mediante financiamento; caso contrário, se não houver a opção pela aquisição, verificar-se-á, então, um contrato de locação.

A faculdade que possui o arrendatário de adquirir ou não, ao final do contrato de arrendamento, o bem arrendado é da própria essência do *leasing*.

³⁸ BRASIL. Resolução do Banco Central 2.309. Anexo, Capítulo I, Art. 1º.

Se de alguma forma lhe for tolhida a opção de aquisição ou não, o contrato se encontrará desnaturado.

Assim, independente da espécie de *leasing* utilizada (financeira, operacional e outras – que se verá à frente) atribui-se a esses contratos uma natureza mista que, ao mesmo tempo, envolve a locação de bens móveis, financiamento e a eventual compra do bem financiado, no caso de exercício do termo de opção de compra pelo arrendatário. É de uma clareza hialina que o aludido contrato, salvo no caso de compra do bem arrendado, não revela notas que ensejariam a transferência de titularidade, bem como o domínio de qualquer bem ou mercadoria, objeto do contrato em questão.

Cuida-se de um contrato bilateral, na medida em que gera direitos e obrigações a ambos contratantes. É oneroso, pois ambas as partes procuram obter vantagem com ele. A lei não exige forma específica e se trata de contrato que se perfaz com a simples manifestação de vontade dos contratantes.

2.4. Tipos de Arrendamento Mercantil

Primeiramente, é salutar destacar a participação de três sujeitos na operação: o fornecedor, o arrendador e o arrendatário.

Por fornecedor, entende-se quem entrega o bem à arrendatária e o fatura à arrendadora. O bem a ser arrendado é escolhido pela arrendatária, bem como suas qualificações. Contudo, os moldes do negócio, tais como formas de pagamento, valor, entrada etc., serão negociados entre arrendador e fornecedor. Cuida-se de qualquer pessoa capaz de fornecer o bem à arrendatária, podendo ser física ou jurídica. Destaca-se, porém, que o fornecedor não é elemento essencial do contrato de arrendamento mercantil, já

que este se estabelece entre arrendador e arrendatário e há tipos de arrendamento em que não se verifica a presença do fornecedor.

A empresa de *leasing* é a arrendadora ou arrendante. Esta efetua a compra em nome próprio de um bem, seguindo as especificações exigidas pela arrendatária e é a responsável por a ela arrendá-lo.

. Importante ressaltar que, apesar de a arrendatária estabelecer as características do bem a ser adquirido, todas as outras cláusulas da compra e venda, tais como forma de pagamento, valor da entrada e garantias de pagamento, são estabelecidas entre arrendador e fornecedor, visto que este contrato obriga e tem seus efeitos limitados a apenas seus dois integrantes, arrendador e fornecedor. Em última análise, a arrendadora é a proprietária do bem objeto do arrendamento, seja esta propriedade posterior (*leasing* financeiro) ou anterior (*leasing* operacional) ao estabelecimento do contrato de arrendamento. Ela recebe as contraprestações mensais do arrendatário, nas quais embute parcela do capital despendido, juros (custo do capital), taxa de administração e, às vezes, parcela do seguro do bem. Deverá ser sempre uma instituição financeira ou então uma pessoa jurídica autorizada a operar nesta ramo pelo Banco Central, nos termos do art. 3º da Resolução 2.309/96.

Por último, a arrendatária é quem escolhe o bem segundo suas especificações junto ao fornecedor, recebe-o deste depois de estar firmado o contrato entre o fornecedor e o arrendador, e faz uso dele mediante o pagamento de contraprestações por um período determinado contratualmente. Não é proprietário, mas mero possuidor, que pode gozar e usufruir o bem nos limites do uso médio, pela duração do contrato. A ele compete, ao final do contrato, optar pela sua continuação ou sua extinção, seja pela aquisição do bem – quando possível –, ou por transcurso de prazo. Pode ser pessoa física ou jurídica.

Três são as modalidades mais comuns de contrato de arrendamento mercantil, sendo elas: o *leasing* financeiro ou tradicional; o *leasing* back e o *leasing* operacional.

2.4.1. **Leasing financeiro**

Cuida-se da espécie mais comum e se verifica na hipótese em que o arrendador adquire o bem arrendado de um terceiro e o entrega ao arrendatário para que o use por um prazo determinado. Ao término do período estipulado no contrato, caberá ao arrendatário optar por adquirir o bem, mediante pagamento do residual, ou então pelo encerramento do contrato ou prorrogação por mais um período.

Neste tipo de leasing é bastante nítida a finalidade de financiamento do bem arrendado, financiamento esse que somente será operado caso a opção, por parte do arrendatário, pela aquisição do bem se dê ao término do contrato.

Neste tipo contratual, todas as prestações deverão ser pagas, mesmo que o arrendatário pretenda finalizar o contrato com a devolução do bem arrendado antes do prazo estipulado.

A grande vantagem está no tratamento fiscal que lhe é atribuído, em proveito da empresa e cliente, como, por exemplo, as deduções no imposto de renda.

Apesar de não haver uma definição legal do que venha a ser arrendamento mercantil financeiro, a Resolução do Banco Central nº. 2.309 estabelece as principais características deste contrato, de forma tal que todo *leasing* que se enquadrar em seus incisos será assim considerado, desde que:

- *as contraprestações abarquem não só o aluguel do bem, como também juros, encargos administrativos e lucro do arrendador, de forma tal que lhe permita recuperar o custo do bem arrendado durante o prazo contratual;*

- *a operacionalidade do bem arrendado, incluindo aqui despesas com manutenção, assistência técnica e serviços correlatos seja de inteira responsabilidade do arrendatário;*

- *haja a opção de compra, pelo chamado valor de opção ou residual, que pode ser livremente estabelecido, podendo inclusive ser o valor de mercado do bem.*

A diferenciação deste contrato com os de outros tipos está no fato de que o período determinado de duração da utilidade econômica do bem, via de regra, coincide com o da duração do arrendamento mercantil.

É de se ressaltar o risco de obsolescência. Nos tempos modernos, cada vez mais rápido, descobre-se novas tecnologias, fazendo com que certos objetos, em pouco tempo, se tornam obsoletos. O risco é do arrendatário, uma vez que em havendo o pacto, o seu cumprimento é obrigatório e irrenunciável.

2.4.2. ***Leasing Back***

Também conhecido como retroarrendamento ou leasing de retorno.

Ao contrário do que ocorre com o leasing tradicional, no *leasing back* o bem já pertence ao arrendatário, que o vende ao arrendador e depois o toma em *leasing*.

Assim, cuida-se de opção de financiamento, sem que se tenha que se desfazer da posse do bem que antes era seu e agora passa a ser do arrendante, mas que continua à sua disposição, só que a título de arrendamento e não de propriedade, como antes.

Nada mais é que uma subespécie do leasing financeiro.³⁹

³⁹ . BRASIL. Resolução do Banco Central n.º 2.309, Anexo I, art. 13º: "As operações de arrendamento mercantil contratadas como 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".

Para aqueles que entendem que o contrato de arrendamento mercantil é um contrato tríplice, ter-se-ia a confusão da figura do fornecedor com o do arrendatário.

Este tipo de arrendamento é utilizado para permitir que o empresário transforme seu ativo imobilizado em capital de giro.

José Wilson Nogueira de Queiroz⁴⁰ o considera uma alternativa para o crescente problema da falta de capital de giro nas empresas, pois "*a locatária alienante converterá parte de seu imobilizado em dinheiro, enfrentando a falta de liquidez, e não perdendo, todavia, a disposição do bem que permanece em seu poder e posse, (...), com a possibilidade de usufruir dos benefícios fiscais (...)*".

A Lei 6.099/74, trata do *leasing back* no seguinte artigo:

"Artigo 9º - As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele vinculadas, mediante quaisquer das relações previstas no art. 2º desta Lei, poderão também ser realizadas por instituições financeiras expressamente autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional, que estabelecerá as condições para a realização das operações previstas neste artigo."

Tal artigo deve ser lido em conjunto com o segundo da mesma Lei:

"Artigo 2º - Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratados entre pessoa jurídica direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante."

⁴⁰ QUEIROZ, José Wilson de Nogueira. Arrendamento Mercantil: *Leasing*. 2ª Edição, Revista e Ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 20.

Alguns doutrinadores, como Mancuso,⁴¹ criticam a redação da norma, por considerá-la confusa, vez que o artigo 9º refere-se a vendedor e o artigo 2º a fabricante, sendo que este também pode ser aquele. No entanto, ocorre que cada dispositivo trata de matéria diversa, aproveitando-se no 9º apenas os conceitos de "coligadas ou interdependentes" do artigo 2º, que darão sentido à expressão "vinculadas", e os limites impostos por ele.

Ora, o artigo 2º da Lei 6.099 excluiu de seu âmbito de aplicação os contratos de arrendamento mercantil realizados entre pessoas jurídicas coligadas ou interdependentes, direta ou indiretamente, ou seja, quando na qualidade de arrendadora e de arrendatária figurarem pessoas jurídicas coligadas ou interdependentes. A este negócio jurídico não se aplicam os benefícios fiscais previstos na Lei 6.099. Importante ressaltar que em momento algum a Lei proíbe tal contrato, apenas não lhes estende seus benefícios.

Já o artigo 9º permite que o retroarrendamento seja realizado por instituições financeiras e que como vendedora e arrendadora figurem pessoas vinculadas, pois como permissão para a realização do *sale and lease back* basta o artigo 1º, parágrafo único desta mesma Lei. A *mens legis* é no sentido de permitir não só o retroarrendamento realizado por instituições financeiras credenciadas pelo CMN, como reconhecer a existência desta modalidade quando a vendedora não é a arrendadora, mas pessoa com ela vinculada. Aí, para melhor explicar o que venha a ser vinculada, utiliza-se das expressões contidas no artigo 2º, quais sejam, coligadas ou interdependentes, direta ou indiretamente. Tanto assim o é que o próprio CMN se encarregou de esclarecer o alcance das expressões coligadas ou interdependentes através da Resolução 351 de 1975, reafirmada pela própria Resolução 2.309, em seu artigo 27.

⁴¹ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Apontamentos sobre o contrato de *leasing*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 22.

2.4. 3. **Leasing** operacional

Nesta espécie, o próprio fabricante ou importador do bem é o arrendante, sem que se tenha a intervenção de instituição financeira. Normalmente, nessa espécie de leasing o arrendante compromete-se a prestar assistência técnica ao arrendatário.

Trata-se de modalidade mais utilizada quando do arrendamento de bens, que, pela sua natureza, se tornem obsoletos em pouco tempo, como é o caso de equipamentos de informática ou máquinas fotocopiadoras. Tendo em vista tal característica, o arrendatário prefere o arrendamento à aquisição do bem, uma vez que, além de contar com toda a assistência técnica a que se obriga o arrendante, tão logo o bem se torne obsoleto, não mais cumprindo com eficiência sua função, pode rescindir o contrato e fazer a substituição do bem por outro mais moderno, mediante a utilização de outro contrato de leasing operacional.

Por ele entende-se *"aquele em que uma empresa, proprietária de certos bens, os dá em arrendamento à pessoa, mediante o pagamento de prestações determinadas, incumbindo-se, entretanto, o proprietário dos bens a prestar assistência técnica ao arrendatário durante o período do arrendamento"*⁴²

O objetivo final do contrato é a transferência da propriedade, sem relevância a figura do financiador. Além disso, o bem objeto do contrato, ao fim do prazo estipulado, ainda mantém um valor econômico residual considerável para o arrendatário, acima do preço firmado naquele. Não há coincidência entre o prazo de depreciação e o prazo contratual, ou seja, o bem ainda mantém valor superior àquele que se encontrará ao término do contrato. Essa diferença é o valor que o exercício da opção de compra e a conseqüente transferência da propriedade para o arrendador não constitui, como no *leasing* tradicional, uma eventualidade marginal e acessória.

⁴² MARTINS, Fran. Contratos e Obrigações Comerciais. 14^o Edição Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 456.

2.5. Arrendamento mercantil internacional

Basicamente, a operação de arrendamento mercantil internacional é igual a nacional. A diferenciação se dá apenas na origem dos recursos financeiros. No leasing nacional, a empresa arrendadora se encontra no Brasil e no internacional ela se encontra no exterior.

Diante da falta de recursos no mercado interno e necessitando de dinheiro estrangeiro, o Governo passou a admitir a remessa de recursos para o exterior com a finalidade de pagamento de valores a título de arrendamento mercantil de bens vindos do exterior ou adquiridos no Brasil por estrangeiros.

A Resolução n. 1.969 de 30.09.1992 do Banco Central estabelece critérios a serem observados nas operações de leasing internacional.

O Leasing Internacional é utilizado pela comunidade internacional de duas formas distintas:

a) *Cross Border Leasing*, no qual a Arrendante (Lessor) está localizado fora do país do da Arrendatária (Lessee).

b) *Foreing Leasing (Sub-Lease)*, no qual a Arrendante está baseada no mesmo país da Arrendatária, mas é controlado por uma Arrendante internacional (o bem é arrendado pela Arrendante Internacional para a Arrendante que o subarrenda para a Arrendatária no mesmo país).

A variedade de estruturas financeiras possíveis, a partir destas duas modalidades, permitiu prover ao arrendatário várias formas de financiamento. O conceito fundamental de separação de uso e propriedade do equipamento e sua consequência, como benefícios fiscais, permitiu o crescimento deste tipo contratual.

Algumas características podem ser vistas no arrendamento mercantil internacional, quais sejam: a) melhor aproveitamento entre prazo e vida útil do bem contratado; b) dedução de imposto de renda e, em alguns países, benefícios fiscais adicionais etc.

CAPÍTULO III – ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL - *LEASING*

3.1 Emenda Constitucional nº. 33/2001

Com a edição da Emenda Constitucional n. 33 de 11 de dezembro de 2001, houve alteração na dicção do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a" da Constituição Federal de 1988⁴³, fazendo, "supostamente", incidir o ICMS:

"a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior,

^{1.} Antiga redação: "sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço".

cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço". (Grifo nosso)

Pela nova redação do artigo constitucional mencionado, depreende-se que houve uma ampliação da hipótese de incidência do ICMS, permitindo, inclusive, sua incidência sobre aquisição de bens ou mercadorias **objeto de importação** por pessoa física ou jurídica, ainda que contribuinte não habitual do referido tributo.

Sua hipótese de incidência, segundo a argumentação dos Fiscos estaduais, ocorreria com a mera entrada no país do produto importado, diga-se ainda, **independentemente** do regime contratual adotado, assunto este que será melhor analisado adiante.

A partir deste novo entendimento, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 206.069/SP⁴⁴, julgou no sentido de que o

⁴⁴ "Relatora: Min. Ellen Grace;

Recorrente: Estado de São Paulo

Advogado: PGE-SP – José Celso Duarte Neves

Recorrido: Fanavid – Fábrica Nacional de Vidros de Segurança Ltda.

Advogado: Alberto Calil e outros.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL – "LEASING".

De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional.

O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing.

Recurso extraordinário conhecido e provido". (DJU: 01/09/2006).

ICMS incidiria sobre a entrada de mercadoria importada, frise-se, novamente, independentemente da natureza jurídica do contrato celebrado, sendo seguido, posteriormente, pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ (Recurso Especial nº. 822.868/SP)⁴⁵, muito embora, anteriormente, este Tribunal já haver sedimentado sua jurisprudência no sentido da não incidência do ICMS nos contratos de *leasing* internacional.

3.2 – Fato gerador do ICMS, anterior à Emenda Constitucional nº. 33/01

Toda norma jurídica, como a regra-matriz de incidência, é composta de unidades menores, denominadas de signos lingüísticos, que possuem um

⁴⁵ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO DE AERONAVES MEDIANTE LEASING. ICMS. INCIDÊNCIA. ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STJ EM FACE DE PRONUNCIAMENTO DO STF SOBRE O TEMA.

1. O STJ, por jurisprudência uniforme, firmou o entendimento de que, em se tratando de importação de mercadoria (aeronave) mediante o negócio jurídico denominado leasing, não incidiria o ICMS. Precedentes: REsp 146389/SP (Rel. Min. João Otávio Noronha, julgado 07/12/2004, DJ de 13/06.2005, p. 217); REsp 436.173/RJ (Rel^a. Min^a Eliana Calmon, DJ de 30.06.2004, p. 295); AgRg no Ag 385174/RJ, entre outros. (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 15.03.2004, p. 223)

2. As decisões do STJ interpretavam e aplicavam o art. 3º, VIII, da LC nº 87/96. 3. O Supremo Tribunal Federal, contudo, ao apreciar o RE nº 206.069-1, São Paulo, considerando a EC nº 33/01, que deu nova redação ao art. 155, a, da CF, entendeu que incide o ICM (estatui que incide o ICMS em mercadoria importada desde que ocorra a sua entrada no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, seja para consumo ou uso próprio do importador, seja para integrar o seu ativo) S "sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade ...", independentemente do tipo do negócio jurídico celebrado. 4. A orientação do STF foi tomada por maioria pelo Pleno, em face de importação decorrente de contrato de leasing, assim, também, a mudança de orientação da jurisprudência adotada pelo STJ deve ser realizada. 5. Recurso da Fazenda Estadual de São Paulo provido para fazer incidir ICMS sobre mercadoria importada com base em contrato de **leasing**. **REsp 822.868/SP**, 1ª T., **Rel. Min. José Delgado**, j. 16-05-2006.

significado, na medida em que objetivam expressar algo, como por exemplo: um comando, um comportamento, etc.

Desta feita, a regra-matriz do ICMS, também é composta de unidades que servirão de base para identificarmos o real alcance da incidência daquele tributo no ato de aquisição de bens ou mercadorias, por meio de contratos de *leasing* internacional.

Como já se expôs no subitem “Competência para a instituição do imposto”, no Capítulo “Aspectos Gerais do ICMS”, a Constituição outorga aos Estados a possibilidade de criar o imposto, conforme disciplina o art. 155, inciso II.

Diante do exposto, infere-se que o aspecto material, previsto no antecedente da norma geral e abstrata, é de fundamental importância para se constatar a não incidência do ICMS na aquisição de bens ou mercadorias, decorrentes dos contratos de *leasing* internacional.

Pela análise do art. 155, inciso II da CF/88, inicialmente, depreende-se os elementos que devam estar presentes para se considerar constituído o fato gerador tributário do ICMS.

Levando-se em consideração os ensinamentos de vários doutrinadores, a saber: Ives Gandra da Silva Martins, Geraldo Ataliba, Aroldo Gomes de Mattos, Roque Antônio Carrazza, entre outros, pode-se afirmar, que antes do advento da Emenda Constitucional de nº. 33/01, *a operação de circulação de mercadorias com a respectiva transferência de titularidade* era o fator decisivo para consumir-se a incidência do ICMS.

Ives Gandra da Silva Martins⁴⁶ ao discorrer sobre os requisitos necessários à configuração da materialidade do ICMS, menciona as

⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. "*Leasing de Aeronaves, sem Opção de Compra, Pactuado com Investidores Estrangeiros – Hipótese não Sujeita ao ICMS*". Revista Dialética de Direito Tributário nº 131. São Paulo: Dialética, 2006, p. 87.

conclusões do I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, vejamos: "a) a *transferência de titularidade*, b) *do bem tido por mercadoria*, c) *num processo mercantil*, d) *da produção ao consumo*".

Assim, ao se analisar e interpretar em conjunto os termos utilizados pelo legislador constituinte, o fato impositivo do ICMS, anterior ao advento da Emenda Constitucional nº. 33/01, era caracterizado pela *operação de circulação de bens, tidos como mercadorias, decorrentes de um processo mercantil, tendo como consequência a transferência de titularidade entre as partes envolvidas*.

Ora, conclui-se então, ser imprescindível ocorrer a circulação de mercadorias, circulação esta entendida como a *transferência de titularidade entre as partes envolvidas*, ou seja, não havendo a venda da mercadoria, mas apenas sua circulação física, não se pode afirmar ter havido fato jurídico passível de tributação pelo ICMS. Neste sentido, têm-se os entendimentos de Roque Carrazza, na sua obra sobre ICMS.

Quanto à questão dos contratos de arrendamento mercantil, ao analisá-los, verifica-se somente a presença de alguns desses elementos. Os bens adquiridos, por meio de arrendamento mercantil internacional - *leasing*, não podem ser considerados nem mesmo como mercadorias, tendo em vista que não decorrem de ato de compra e venda, mas sim, locação.

No caso do ICMS, a transferência de titularidade é a aquisição dos direitos inerentes à propriedade, ou seja, é ter o domínio sobre a coisa, é o poder de usar, gozar, fruir e dispor de algo.

É de se ver que tais características não estão presentes na aquisição de bens ou mercadorias, em virtude do contrato de *leasing* internacional, uma vez que o arrendatário, apesar de utilizar o bem, não é proprietário do mesmo, já que não poderá dispor daquele bem, a não ser que exerça a cláusula de compra, ao término do contrato.

Geraldo Ataliba⁴⁷ já afirmara tal entendimento:

"Circulação não é um conceito econômico para o texto constitucional e para o intérprete da Constituição. Circulação em Direito quer dizer coisa muito precisa, e muito sabida e universal no campo do Direito, na literatura jurídica. Circulação quer dizer 'mudança de titularidade'. E tão radical é a diferença entre circulação no Direito e Economia, que para a Economia é evidente que os imóveis não circulam, nem para geografia. Para o Direito os imóveis circulam e circulam muito, conforme o caso, porque circular, em Direito, quer dizer mudar de titular".

Desta feita, ainda não se vislumbram os requisitos necessários que façam constituir obrigação tributária para o contribuinte do ICMS, neste tipo contratual.

Ressalte-se, inclusive, como já afirmado, que os Tribunais superiores possuíam entendimento neste sentido, qual seja, a aquisição de produtos por contratos de *leasing*, ainda que internacionais, não geravam obrigação de recolher o imposto.

A própria Lei Complementar nº. 87/96, em seu art. 3º, inciso VIII, assevera que o ICMS não incide sobre "*operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário*". Tais assertivas serão melhor analisadas no subitem específico quanto a não incidência do ICMS neste tipo contratual.

⁴⁷ Ataliba, Geraldo. *Matriz Constitucional do ICM*, Revista de Direito Tributário, nº 32, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 153.

3.3 – A Hipótese de incidência do ICMS após a Emenda Constitucional nº. 33/01

Como já afirmado, foi publicada a Emenda Constitucional nº. 33/01 com o intuito de introduzir novos elementos à hipótese de incidência do ICMS e seguindo mais uma vez as assertivas de Ives Gandra da Silva Martins⁴⁸, a referida Emenda Constitucional inovou o ordenamento jurídico com os seguintes elementos: possibilidade do ICMS incidir na importação de bem (independente de ser tido como mercadoria), realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que contribuintes não habituais e por fim, a prescindibilidade da finalidade da importação.

Apesar das substanciais alterações, estas, em hipótese alguma, alteraram o regime, para fins tributários, da importação de bens ou mercadorias realizadas mediante contratos de arrendamento mercantil internacional. Veja-se a atual hipótese de incidência do ICMS, prevista na Constituição:

"Art.155:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

⁴⁸ Martins, Ives Gandra da Silva. "Leasing de Aeronaves, sem Opção de Compra, Pactuado com Investidores Estrangeiros – Hipótese não Sujeita ao ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 131. São Paulo: Dialética, 2006, p. 88.

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2º (...)

IX - incidirá também:

a) sobre entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviços".

3.4. Posicionamentos Favoráveis à Incidência do ICMS nos Contratos de Arrendamento Mercantil Internacional

Com a alteração na redação do art. 155, § 2º, inciso IX, letra "a" da Constituição Federal de 1988, ampliou-se a hipótese de incidência do ICMS, permitindo, inclusive, sua incidência sobre aquisição de bens ou mercadorias importadas por pessoa física ou jurídica, ainda que contribuinte não habitual do referido tributo.

O argumento principal para aqueles que entendem incidir o ICMS sobre as operações regidas por contratos de arrendamentos mercantis internacionais, é a alteração supra mencionada.

Argumentam que, infere-se, da alteração constitucional, que o ICMS incide sobre a entrada a qualquer título de bem ou mercadoria estrangeira, independentemente da natureza do contrato que motivou a importação.

Seguindo este pensamento, é possível trazer à baila, as definições feitas por Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, de que **entrada** significa "*ingresso, admissão, introdução*"⁴⁹. Portanto, para a ocorrência do fato gerador basta a entrada no país de mercadoria importada.

Assim sendo, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a **entrada de mercadoria importada** como elemento fático caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, entendendo-se ser irrelevante o negócio jurídico que ensejou a importação.

Corroborar este entendimento o art. 17 da Lei nº. 6.099, de 12/09/74, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil:

"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 que regem a importação. (Redação dada pela Lei nº 7.132, de 26.10.1983)."

Destarte, a interpretação do dispositivo da Lei Complementar nº. 87/96, que trata da hipótese de não incidência do ICMS nas operações de arrendamento mercantil, (art. 3, inc. VIII), deve ser efetuada conforme a Constituição, ou seja, não deve abranger a importação, uma vez que a Carta Maior determina que o imposto deve incidir na **entrada de bem ou mercadoria importados do exterior**.

Por conseguinte, a regra contida no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº. 87/96, aplica-se tão-somente no âmbito das operações realizadas no país.

⁴⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 1ª ed. , Nova Fronteira, p.535).

Isto se dá pelo fato de haver uma distinção entre a regra-matriz de incidência das operações internas de circulação de mercadorias e as de importação. As operações internacionais relativas à circulação de mercadorias são oneradas pelo ICMS não pela "atividade" de quem envia a mercadoria, mas de quem promove a entrada em território nacional de mercadoria importada. Alteram-se o sujeito passivo e o aspecto temporal do fato gerador.

Além disso, afirmam que, nas operações de *leasing* com bens fabricados no país há a incidência do IPI na fabricação do bem, do ICMS na compra do bem pelo arrendador, do ISS no ato de arrendamento, que refletem no valor pago pelo arrendatário. Dessa forma, o valor do arrendamento quando efetuado no mercado interno suporta, ainda que indiretamente, o ICMS e, por observância ao princípio da isonomia, assim deve ser no *leasing* internacional.

Respalda, ainda, o entendimento da Decisão do Supremo Tribunal Federal – STF pela legitimidade da incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior por meio de contrato de arrendamento mercantil, conforme estabelece a Constituição Federal independentemente da natureza do contrato internacional que motive a importação. (RE 206069/SP, rel. Min. Ellen Gracie, 1º.9.2005)⁵⁰.

⁵⁰ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL - "LEASING". 1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. 2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 206.069/SP, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 01-09-2005).

3.5. Ilegalidade da cobrança do ICMS na aquisição de bens ou mercadorias decorrentes de Contratos de Arrendamento Mercantil Internacional - *leasing*

Um posicionamento jurisprudencial formou-se recentemente no sentido de que o ICMS não incidiria sobre as operações realizadas mediante contrato de arrendamento mercantil internacional.

Conforme já afirmado no Capítulo III e Introdução deste trabalho, a discussão sobre a incidência ou não do ICMS, acalorou-se após a modificação realizada por meio da Emenda Constitucional nº. 33/01, alterando o disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, aliena "a", fazendo, incidir o ICMS: "*a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*".

Sob uma óptica constitucional rígida e demais legislações infraconstitucionais, vários doutrinadores e juristas passaram a analisar a regra-matriz de incidência do ICMS, demonstrando-se a não ocorrência de efetiva circulação de bens ou mercadorias no mundo fático, o que até mesmo já se expôs acima, quando a importação ocorrer mediante *leasing*, sob pena de, por exemplo, se incorrer em bi-tributação, eis que devido nesta hipótese o Imposto de Importação, como se discorrerá adiante, inobstante, o anterior entendimento do STF favorável ao Fisco.

Neste sentido, novamente, têm-se os ensinamentos de Roque A. Carrazza⁵¹ em sua obra sobre o ICMS.

Para este, partindo-se da análise do tipo contratual estudado, tem-se que:

⁵¹ CARRAZZA. Roque A. ICMS op. Cit. Pg. 95/96.

“(...) no arrendamento mercantil inexistente venda de mercadoria, mas, apenas, um contrato, pelo qual uma parte (empresa de leasing, financiadora ou arrendadora) dispõe a adquirir, de terceiro, a pedido de outra parte (empresa financiada, arrendatária), bens, para ser, por esta última utilizados, por prazo determinado. Em tal contrato, a arrendatária assume o compromisso de, mediante certa remuneração, utilizar o bem, tendo o direito de, a final (esgotado o prazo pactuado), devolvê-lo, adquirir-lhe a propriedade (por um preço residual, de antemão fixado ou renovar a avença, por remuneração menor. Portanto, fluído o prazo contratual, abrem-se, para o arrendatário, três possibilidades: I – comprar o bem; II – restituí-lo; ou, III – renovar o leasing”.

Desta feita, tratando-se a hipótese de incidência do ICMS a circulação de mercadorias, não basta a simples circulação física da mercadoria, necessitando-se para a ocorrência desta hipótese de incidência, a transferência de titularidade dos bens comercializados.

Segundo Eduardo Sabbag,⁵² deve-se entender por circulação:

“(...) a mudança de titularidade do bem (não é mera movimentação "física", mas a circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Exemplo: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, não havendo mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na mera movimentação física de bens entre matriz e filial”.

⁵² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 942.

Tal entendimento vem corroborado pelo disposto na própria Lei Complementar 87/96, ao disciplinar o regime jurídico do ICMS determina que: *“Art. 3º O imposto não incide sobre: VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;”*

A legislação inteligentemente fez a reserva legal por entender que neste tipo contratual não há a ocorrência de circulação econômica de mercadoria.

A Lei Complementar nº. 87/96, embora muitos doutrinadores entendam não possa ser considerado um primor legislativo, eis que aprovada às pressas, (a saber o Professor Kiyoshi Harada⁵³), ao definir o fato gerador em seus artigos 1º e 2º dispõe em seu art. 3º sobre hipóteses de não incidência, misturando casos de imunidades (incisos I, II, etc.) com hipóteses de exclusão do campo abrangido pela tributação, ou seja, casos de não-incidência expressa.

Dentre as hipóteses de não-incidência destaca-se a do inciso VIII:

“VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.”

Logo, as operações de arrendamento mercantil estão expressamente excluídas do campo de incidência, contido no § 1º do art. 2º da citada Lei Complementar que assim prescreve:

1º O imposto incide também:

⁵³ HARADA, Kiyoshi. Fato gerador do ICMS e o leasing . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 812, 23 set. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7323>>. Acesso em: 18 maio 2010.

1 – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando de tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento’.

A exclusão do inc. VIII do art. 3º tem como escopo evidenciar que as operações de *leasing* só se enquadram ao conceito de ‘*circulação de mercadorias*’ quando o arrendatário adquire a propriedade do bem arrendado. Ou seja, enquanto estiver pagando mensalmente o preço do contrato de arrendamento, descabe a cogitação de ‘*operações relativas circulação de mercadoria*’ porque não existe movimentação em direção ao consumo, pois a mercadoria arrendada, a menos que seja adquirida, retornará à posse de seu proprietário.

Doutrinadores afirmam a impossibilidade da figura do fato gerador provisório, atentatório ao princípio da segurança jurídica.

Para exemplificar que o legislador utiliza-se deste conceito de circulação de mercadorias, tem-se súmulas editadas e Recursos Especiais que resguardam tal conceito, por exemplo, a Súmula n. 166 do STJ⁵⁴ que assim diz:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte’.

Mais recentemente, decidiu o Colendo STJ no Resp 146.389-SP, *in DJ* de 13-6-2005:

⁵⁴ Súmula n. 166 do STJ, editada em 14/08/1996 - DJ 23.08.1996.

Não configura fato gerador do ICMS a importação de aeronaves mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing).

Uma vez que o texto constitucional abarca operações procedentes do exterior e, por conseguinte, a entrada de mercadorias no país, é de se ver que essa entrada há de representar uma *‘operação relativa circulação de mercadorias’* como retro conceituado.

Adotando-se outro entendimento, é de se ver que haverá confusão com o fato gerador do imposto de importação, previsto no art. 19 do CTN, incidindo na bi-tributação jurídica, situação esta proibida pelo sistema jurídico tributário nacional.

É salutar a manutenção da não-incidência do ICMS no leasing internacional, até mesmo porque, ressalte-se, a matriz constitucional do ICMS (competência privativa dos Estados e do Distrito federal) não tributa a importação de bens, tal hipótese já se verifica no artigo 153, I da CF/88 (imposto sobre importação – competência privativa da União).

Assim, além da falta da transferência de titularidade no *leasing* (o que de por si já impossibilita, portanto, a incidência do ICMS), ao admitir tal incidência permitiríamos, como informado, manifesta bi-tributação – em especial, no caso da incidência do ICMS no leasing internacional.

Ao se tributar por meio de ICMS a operação relativa ao bem importado e objeto de contrato de leasing, estar-se-ia novamente tributando-o, haja vista, já ter ocorrido a hipótese de incidência do Imposto de Importação, este de competência da União, quando da entrada da mercadoria importada no território nacional.

A bi-tributação jurídica só seria possível ante expressa ressalva feita pela própria Constituição como na hipótese do antigo IVV municipal e do ICMS estadual, incidentes sobre combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel.

O disposto no § 2º, inciso IX, a do art. 155 da CF não pode ser interpretado senão em harmonia com o disposto no seu *caput* e inciso II, sob pena de admitir a dupla outorga de competência impositiva aos Estados. E o art. 155, II da CF não pode ser interpretado de forma a negar a função da lei complementar, atribuída pelo art. 146, III, 'a', e muito menos de forma a violar o princípio constitucional da discriminação de rendas tributárias, garantia maior do contribuinte, assegurada em nível de cláusula pétrea.

Assim, com todas as vênias, merece reexame a tese da tributação do *leasing* internacional, sufragada pelo STF no RE 206.069-SP, *in DJ* de 13.9.2005. Somente após o detido exame do art. art. 3º, inciso VIII, em confronto como o inciso I, do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 e à luz de textos constitucionais pertinentes é que poderia concluir pela incidência ou não do ICMS nas operações de arrendamento mercantil, na hipótese de o arrendador tiver domicílio no exterior.

Essa regra do inciso VIII, do art. 3º retrotranscrito, excepciona, expressamente, a incidência do ICMS nas operações de arrendamento mercantil para deixar claro que essas operações, por não representar '*circulação de mercadorias*', não estão abrangidas pelo campo de incidência descrito no inciso I, do § 1º do art. 2º (entrada de mercadoria importada do exterior). Dessa forma, irrelevante saber se a operação de arrendamento mercantil ocorreu no âmbito interno do território brasileiro, ou no âmbito internacional.

Neste mesmo sentido, o doutrinador Hugo de Brito Machado⁵⁵ já alertava que:

"(...) os bens importados em decorrência de arrendamento mercantil não se destinam ao consumo, nem ao ativo fixo do importador, porque continuam integrando o patrimônio do arrendante. Pode-se, pois, concluir que o arrendamento mercantil, ou leasing, não é alcançado pelo ICMS, quer se

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros: São Paulo. 31 ed. 2010.

trate de operação interna, hipótese em que o próprio fisco tem aceito a não incidência, como de operação de importação (...)"

O Ministro Eros Grau iluminou a questão tão controvertida com um entendimento adequado e coerente das características do contrato de *leasing* frente ao texto constitucional, a qual o conduziu indubitavelmente ao seguinte julgado:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto -- - diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado. (RE 461.968/SP, Pleno, Rel. Min. Erso Grau, j. 30-05-2007).

Enfim, o STF ponderou as características do contrato de *leasing* e conclui que não ocorre o fato gerador do ICMS, simplesmente porque inexistente nesta espécie de contrato a "transferência da mercadoria ao domínio do arrendatário", ou seja, não ocorre a circulação jurídica tão essencial para configurar a hipótese de incidência do ICMS. Assim sendo, corrigiu-se um sério equívoco na jurisprudência, fortaleceu-se a segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias e aprimorou-se a técnica jurídica na análise de questões tributárias envolvendo o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ou seja, o tão famigerado ICMS.

Há divergência, no entanto, quando houver a opção de compra do bem ao término do contrato.

Para o professor Roque Carrazza⁵⁶: *"insistimos que não há incidência de ICMS ainda quando o arrendatário exercita a opção de compra, porquanto ela corresponde à última etapa do processo de financiamento, tributável, em tese, pela União (por meio de IOF)"*⁵⁷

⁵⁶ CARRAZZA, Roque A. ICMS. Op. Cit. Pg.

⁵⁷ IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários

CONCLUSÃO

Diante de tudo o que fora exposto no presente trabalho, é de se concluir que, a partir de uma interpretação sistemática, observando-se a Constituição Federal e legislações infraconstitucionais, tem-se que, apesar das alterações ou inclusões feitas na norma à hipótese de incidência do ICMS, o seu núcleo normativo continua intocado no caso específico das importações ocorridas por meio de *leasing* (arrendamento mercantil internacional).

Para a incidência do ICMS é necessário operar a transferência de titularidade da mercadoria entre as partes, com pleno exercício do poder de propriedade. Desta feita, a hipótese de incidência do aludido tributo, deve ser vista, a partir da vigência da Emenda Constitucional nº. 33/01 da seguinte forma: *entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que contribuinte não habitual, qualquer que seja a finalidade e que configure transferência de titularidade, inclusive domínio ilimitado, com características inerentes à propriedade (gozo, uso, fruição, disponibilidade).*

Ou seja, para a incidência do ICMS é necessária a ocorrência de ato traslativo de titularidade.

Não há como interpretar a nova redação da alínea "a", inciso IX, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, de forma isolada. É de se ver que a atividade do intérprete e aplicador da lei é atribuir sentido às normas. Paulo de Barros Carvalho elucida tal questão ao afirmar: "*Se todo o trabalho desenvolvido no processo de geração de sentido tem sua importância, proposição que paira acima de qualquer dúvida, surge essa última etapa como seu aperfeiçoamento, como a coroação do desempenho construtivo levado a cabo pelo agente do conhecimento. Tendo a tarefa interpretativa caminhado pelos meandros do ordenamento, primeiramente à cata de sentidos isolados de fórmulas enunciativas, para depois agrupá-las consoante esquema lógico específico e satisfatoriamente definido...*".

Portanto, não há, como se acatar ao entendimento dos Fiscos estaduais, ao se isolar o texto do alterado pela Emenda Constitucional nº. 33/2001 de todo um contexto constitucional.

Ademais, a incidência do ICMS nos contratos de arrendamento mercantil internacional ocasionaria bi tributação, situação esta proibida pelo texto constitucional, já que o mesmo bem seria tributado pela ocorrência do mesmo fato, também pelo Imposto de Importação.

Nesta esteira, muito bem vista a correção jurisprudencial ocorrida nos últimos tempos nos tribunais superiores, ao não considerar a incidência do ICMS nos aludidos contratos de *leasing*.

REFERÊNCIAS

ALMIRO, Affonso. *Leasing* - Nova Técnica de Financiamento. Rio de Janeiro: Revista Forense, Vol. 250. Ano 71. Abr/Jun. 1975. p. 417.

ATALIBA, Geraldo. *Matriz Constitucional do ICM*, Revista de Direito Tributário, nº 32, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 153.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Forense: Rio de Janeiro. 1986. p. 255.

BERTOLDI, Marcelo M. *Curso Avançado de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: RT. 2009. pg. 811 a 813.

BULGARELLI, Waldirio. *Contratos Mercantis*. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 1997. p. 375.

CARRAZZA, Roque Antônio, *Direito Constitucional Tributário: Malheiros*, 23 ed. fl. 483.

CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS. Malheiros*. São Paulo. 23.ed.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 124.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 11º Edição Aumentada e Atualizada. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 521.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, 1ª ed. , Nova Fronteira, p.535).

GOMES, Orlando. *Contratos*, 7º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 569 e 570.

HARADA, Kiyoshi. Fato gerador do ICMS e o leasing. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 812, 23 set. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7323>>. Acesso em: 18 maio 2010

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros: São Paulo. 31 ed. 2010.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Apontamentos sobre o contrato de *leasing*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 22.

MARTINS, Fran. Contratos e Obrigações Comerciais. 14º Edição Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 450. RIZZARDO, Rizzardo. *Leasing – Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro*. 3º Edição Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997. p. 25.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "*Leasing de Aeronaves, sem Opção de Compra, Pactuado com Investidores Estrangeiros – Hipótese não Sujeita ao ICMS*". Revista Dialética de Direito Tributário nº 131. São Paulo: Dialética, 2006, p. 88.

PAES, P. R. Tavares. *Leasing*. 2ª Edição Revista e Ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 21.

PEREIRA, Carlos Mário da Silva, Instituições de Direito Civil. 10º Edição. 4º Tiragem. Vol. 3. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 147.

QUEIROZ, José Wilson de Nogueira. Arrendamento Mercantil: *Leasing*. 2ª Edição, Revista e Ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 20.

RIZZARDO. *Leasing – Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro*. 3º Edição Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997. p. 147.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 942.

SANTOS, J. A. Penalva. *Leasing*. Rio de Janeiro: Revista Forense, Vol. 250, Ano 71. Abr/Jun. 1975. p.47.

SOUZA, Carlos Antônio Farias de. Contratos de *Leasing*. Revista Informatizada Data Venia: www.datavenia.inf.br. n.º 21. Ano IV. jan., 1999. p.2.

TRINDADE, Washington Luiz da. *Leasing: Negócio Jurídico Fiduciário*. Salvador: Salvador Ltda., 1974. p. 67.

WALD, Arnaldo. A Introdução do *Leasing* no Brasil. *Revista dos Tribunais*, Vol. 415, Ano 59, Maio, 1970, p. 10.

WALD, Arnaldo. *Obrigações e Contratos*, 13ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 537.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário e Empresarial – Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.