

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

LETÍCIA GERACI LIMA

A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ENTRADA DE MERCADORIA
IMPORTADA DO EXTERIOR MEDIANTE OPERAÇÃO DE
ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*)

RIO DE JANEIRO

2008

LETÍCIA GERACI LIMA

A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ENTRADA DE MERCADORIA
IMPORTADA DO EXTERIOR MEDIANTE OPERAÇÃO DE
ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*)

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: PROFESSOR EDUARDO MANEIRA

LETÍCIA GERACI LIMA

**A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR
MEDIANTE OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*)**

**Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.**

Data de aprovação: __/__/2008

Banca Examinadora:

Eduardo Maneira – Presidente da Banca Examinadora
Professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro – Orientador

Professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro

Professor da Universidade do Rio de Janeiro

Dedico o presente aos meus avós, Nathália e Odilon, à minha mãe Gilda e meu irmão Alexandre, ao meu namorado Fernando, sem o qual este trabalho não teria sido possível.

“A criatividade é, por vezes, mais importante que a inteligência.”

Albert Einstein

RESUMO

LIMA, Letícia Geraci. A incidência de ICMS nas mercadorias importadas do exterior mediante operação de Arrendamento Mercantil (Leasing). 2008. 64 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Analisa-se as questões relevantes envolvendo a natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, bem como características essenciais do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), inerentes à compreensão do tema, como suas hipóteses de incidência e a análise dos vocábulos que compõe o seu tipo. Para melhor compreensão do tema, a primeira parte volta-se à análise dos Direito Tributário em geral, possibilitando, por conseguinte um melhor entendimento do tributo em espécie objeto do presente escopo, qual seja, o imposto e, mais especificamente, o ICMS. Na segunda parte é estudado o Arrendamento Mercantil, espécie de contrato, no qual analisaremos as duas espécies mais importantes, quais sejam, a importação de mercadoria destinadas ao ativo fixo do arrendador e o arrendamento mercantil de veículos e aeronaves. A terceira parte dedica-se ao tratamento dado à incidência de ICMS na importação de mercadoria, mediante contrato de Arrendamento Mercantil, cuidando-se de suas peculiaridades e o atual posicionamento dos Tribunais Superiores.

Palavras-Chave: ICMS; Arrendamento Mercantil; Incidência; *Leasing*.

SUMMARY

LIMA, Leticia Geraci. The assessment of ICMS in merchandise imported from abroad through leasing. 2008. 64 f. Monografia. (Degree in Law). – **Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.**

We hereby analyze the relevant aspects involving the legal nature of the lease agreement, as well as the essential characteristics of the sales tax (ICMS), inherent to the comprehension of the theme, such as the hypothesis of its application and the analysis of the vocabulary that composes its type. For a better comprehension of the theme, the first part is aimed at the analysis of Tax Law in general, allowing, a better understanding of the tax object of the present scope, the ICMS. In the second part we study the Lease Agreement, a type of bilateral agreement, in which we shall analyze the two most important types, which are the importation of merchandise destined to the fixed assets of the lessor and the leasing of vehicles and aircrafts. The third part is dedicated to the treatment given to the assessment of ICMS in the importation of merchandise, through Lease Agreement, evaluating its peculiarities and the current standing of the Superior Courts.

Key words: ICMS; Assessment; *Leasing*.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO	12
2.1 Conceito de tributo	12
2.2 Espécies tributárias	14
2.3 Classificação jurídica dos tributos	18
2.4 Limitações ao poder de tributar	20
3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	22
3.1 Princípio da legalidade e da tipicidade	22
3.2 Princípio da isonomia	24
3.3 Princípio da irretroatividade	25
3.4 Princípio da capacidade contributiva	26
4 DOS IMPOSTOS	28
4.1 Conceito	28
4.2 Classificação	29
4.2.1 <u>Quanto à competência</u>	29
4.2.2 <u>Quanto à pessoa</u>	30
5 ICMS	31
5.1 Histórico	31
5.2 Conceito e fato gerador	31
5.3 O icms na Constituição Federal	32
5.4 Emenda constitucional nº 33/2001	33
5.5 Do vocábulo operações	35
5.6 Do vocábulo circulação	36
5.7 Do vocábulo mercadoria	38
5.8 Base de cálculo	39
5.9 Contribuinte e Responsável Tributário	40
5.10 Da substituição Tributária	41
5.11 Princípio da seletividade	43
6 DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING)	45

6.1	Conceito.....	45
6.2	Definição legal.....	47
6.3	Natureza Jurídica.....	48
6.4	Espécies.....	49
6.4.1	<i>Leasing</i> operacional ou industrial.....	49
6.4.2	<i>Leasing</i> financeiro.....	50
6.4.3	<i>Lease back</i> ou <i>sale and lease back</i>	51
6.4.4	<i>Self-lease</i>	52
6.5	Características do arrendamento mercantil.....	52
6.5.1	<u>Semelhanças com o contrato de locação</u>	52
6.5.2	<u>Diferenças do contrato de locação</u>	53
6.5.3	<u>O arrendamento mercantil e o contrato de compra e venda</u>	54
6.6	Partes integrantes.....	55
6.7	Arrendamento mercantil de veículos e aeronaves.....	56
6.8	Arrendamento mercantil de equipamento destinado ao ativo fixo da Arrendatária.....	57
7	DA INCIDÊNCIA DO ICMS NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	58
7.1	Da incidência de icms sobre a importação de mercadoria importada e o posicionamento das cortes superiores	58
7.2	Da incidência de icms sobre a importação de veículos e aeronaves e o posicionamento das cortes superiores	59
8	CONCLUSÃO	62
	REFERÊNCIAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

De imediato, deve-se ressaltar que a questão da incidência de ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior mediante operação de arrendamento mercantil é de extrema e inegável importância nos dias de hoje, visto que repercute diretamente nas relações econômicas de um país, por envolver eventual transferência de somas consideráveis de dinheiro entre particulares e o Poder Público. A incidência ou não do tributo pode resvalar no grau de investimento que determinada empresa estrangeira irá aplicar na economia do país com quem trata.

Demais disso, não se pode olvidar dos interesses das arrendatárias que, na busca de negócios mais rentáveis, procuram de alguma forma encontrar meios de diminuir os custos e, conseqüentemente, aumentar os investimentos, vislumbrando mais à frente, um lucro mais robusto, certo de que tal postura empresária é salutar para os negócios, mormente em dias como estes de dinâmica tão perversa.

Assim, diante do cenário altamente competitivo que se apresenta, para que possamos analisar de forma lúcida o posicionamento das Cortes Superiores acerca do tema, impõe trazer à baila alguns conceitos e classificações gerais, tais quais uma pequena, mas elucidativa, introdução ao direito tributário, sem a qual não seria possível compreender a complexidade do assunto.

Logo após tecermos as considerações supracitadas, a preocupação na elaboração da presente foi no sentido de esmiuçar os contornos do fato gerador do tributo em tela. Aqui, o propósito foi frisar os conceitos que compõem o tipo do fato gerador do referido imposto, tal como o que se deve entender como circulação, mercadoria e serviços, eis que a rigor científico, o fato gerador do ICMS seriam as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte (não municipais), por indústrias, comerciantes e prestadoras de serviço.

Com a conceituação dos três vocábulos, operação, circulação e mercadoria, pretendemos seja compreendido o fato gerador do tributo, na hipótese de ocorrência de operações de circulação de mercadorias e serviços.

Isso porque é essencial à compreensão do tema aqui proposto que saiba o leitor que não é toda e qualquer circulação de mercadorias que interessa ao fisco, ou operações em sentido econômico restrito, mas tão somente as operações jurídicas de circulação de mercadorias, com substrato econômico.

Após esclarecermos tais conceitos, passaremos à análise especificada dos contratos de arrendamento mercantil, ressaltando sua natureza jurídica híbrida, enfatizando suas principais semelhanças e diferenças com os contratos de locação e de compra e venda, para que reste compreendido o motivo de tanta confusão entre os institutos e, mais, a razão pela qual certos “contribuintes” prefeririam este contrato àqueles.

Finalmente, analisaremos substancialmente a questão da incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior mediante operação de arrendamento mercantil (leasing), deixando claro, entretanto, que algumas distinções devem ser formuladas.

Neste diapasão, devemos analisar a incidência do referido imposto na entrada de veículos e aeronaves de forma distinta da importação de ativo fixo e estas também diferentemente de outra mercadoria importadas, inclusive, por pessoas físicas. Isso porque, conforme já asseverado pelo Supremo Tribunal federal, a distinção é requisito fundamental para a incidência ou não do tributo.

Por estas e outras razões, entendemos tratar-se o tema ora proposto de inafastável relevância, não só jurídica ou acadêmica, mas também sócio-econômica, por força deste assustador dinamismo que assola o mundo dos negócios.

2 INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Conceito de Tributo

Os tributos representam a receita pública legal e obrigatória auferida pelo Estado diretamente do patrimônio do particular, na medida em que aquele age investido de sua soberania no desempenho da atividade necessária à sua percepção.

“Os tributos são enquadrados na categoria de receita pública derivada porque decorrem do patrimônio do particular e são auferidos pelo Estado em decorrência de atividade em que age investido de sua soberania, sendo receitas obrigatórias.”¹

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro:

“O conceito de tributo no direito brasileiro, fruto de intensa observação do fenômeno jurídico é dos mais perfeitos do mundo.(...) Constrói-se o conceito jurídico-positivo do tributo pela observação e análise das normas jurídicas. A verificação da universalidade e constância de um fenômeno, pelo cientista, leva-o a concluir pelo reconhecimento de uma categoria à qual, para efeito de síntese, dá uma designação. O aperfeiçoamento da observação que enseja a formulação de uma noção acabada e completa, permitindo a construção de um conceito válido – na medida que efetivamente retrata e espelha o objeto observado – caracteriza o objeto e o isola dos demais. Identificado, recebe uma designação convencional, pela qual se reconhece um instituto, assim entendido um feixe de princípios e normas, reunidos sob o conceito, regulando unitariamente um fato ou situação jurídica, que passa a ter entidade e existência autônoma no mundo do direito. Tal é o que ocorre com o tributo, categoria jurídico-positiva, que se engendrou sob o conceito deduzido na observação dos fenômenos produzidos no direito positivo.”²

¹ JR. Luiz Emydio F. da Rosa. Manual de direito financeiro e tributário. 18ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2005, p .

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. Pag.

Frise-se que a Constituição Federal –CFRB- de 1988 não definiu tributo, cabendo ao Código Tributário Nacional (CTN) conceituá-lo. Por esta razão, em seu art. 3º encontramos a definição constitucionalizada de tributo, eis que tal acepção desde antes de sua outorga já vigorava. Essa definição é composta por seis elementos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Passemos agora a analisar cada um dos elementos componentes do conceito acima referido:

Prestação pecuniária – a expressão prestação significa que o tributo é o objeto de uma relação obrigacional, que vincula um credor (Estado) e um devedor (contribuinte ou responsável). Tal prestação deve ser pecuniária, ou seja, em dinheiro. Assim, o objeto da obrigação (prestação) que o sujeito passivo deve cumprir é dar dinheiro ao Estado.

Compulsória – significa que a manifestação de vontade do contribuinte é irrelevante para o nascimento da obrigação tributária, não havendo opção entre cumpri-la ou não, visto que esta deriva de lei. Este é o elemento mais importante da definição e que distingue o tributo de outras exações, como o preço público, por exemplo.

Em moeda ou em valor que nela se possa exprimir – o tributo deve, por princípio, ser pago em moeda corrente no país. Porém, o dispositivo abre a possibilidade da obrigação ser extinta por outro meio, desde que admitido por lei, como o pagamento em títulos da dívida pública, ou imóveis. É a dação em pagamento no direito tributário.

Que não constitua sanção de ato ilícito – este elemento vai diferenciar o tributo da multa, que, embora tenha todos os cinco outros elementos, se traduz numa pena. Assim, a tributação não deve ter o caráter de pena.

Instituída em lei – em face do princípio da legalidade, que estudaremos a seguir, só a lei em sentido formal pode instituir o tributo. A cobrança que reunir todos os outros cinco elementos, mas não for instituída em lei, será uma tentativa inconstitucional de criar um tributo.

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – a cobrança do tributo não só deverá ser feita mediante atividade administrativa, ou seja, por pessoa jurídica de direito público (art. 7º, do CTN), como deverá ser plenamente vinculada à lei, não havendo qualquer discricionariedade nessa função.

2.2 Espécies Tributárias

De acordo com o disposto no art. 145 da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. O art. 5º do CTN também prescreve que são tributos, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Uma leitura desatenta dos dispositivos legais acima mencionados poderia levar a conclusão de que não são espécies tributárias as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios.

Entretanto, é unânime na melhor doutrina e jurisprudência pátria o entendimento de que tais receitas são espécies de receitas tributárias, devendo-se à elas aplicarem-se os mesmos princípios e normas inerentes aos demais tributos.

“Esse entendimento baseia-se em que o art. 145 da CF só se refere à impostos, taxas e contribuições de melhoria porque o empréstimo compulsório e as contribuições parafiscais são de competência privativa da União, e por isso, disciplinados em separado, nos arts. 148 e 149 da CF.”³

³ JR. Luiz Emydio F. da Rosa. Manual de direito financeiro e tributário. 18ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2005, p .

Por sua vez, o artigo 4º do CTN determina que a natureza específica do tributo é definida pelo seu fato gerador, sendo irrelevantes o nome e demais características legais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da arrecadação.

Assim, o artigo 5º, consagrando a teoria tricotômica, identificaria três espécies tributárias, em face dos três fatos geradores existentes: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

O fato gerador do imposto é um ato desvinculado de qualquer atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte (art. 16 do CTN).

Tanto a taxa como a contribuição de melhoria têm seus fatos geradores relacionados a uma atividade estatal específica. No caso da taxa, o exercício regular do poder de polícia e a prestação efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível. Na contribuição de melhoria, uma obra pública que venha a valorizar o imóvel do contribuinte.

Portanto, pela teoria tricotômica adotada pelo CTN, existiriam três fatos geradores e, em consequência, três tributos. Os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, que, não possuindo fato gerador próprio, mas utilizando-se os dos outros tributos, deles só se diferenciando pela irrelevante destinação, não teriam natureza jurídica própria, ora sendo imposto ora sendo taxa, de acordo com o fato gerador adotado.

Este também é o entendimento exarado pelo ilustre doutrinador Sacha Calmon Navarro, segundo o qual a CF não incluiu o empréstimo compulsório e as contribuições parafiscais como espécie de tributo em razão de ter adotado a Lei Suprema a teoria científica dos tributos vinculados e não vinculados que adota a classificação tripartite do tributo. *in verbis*:

“(…)De um modo mais geral, a doutrina apresenta duas variantes ou duas escolas: a dicotômica e a tricotômica. A primeira persegue a idéia de que as espécies tributárias são apenas duas, a dos impostos e a das taxas. A segunda reparte o tributo em três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Ambas fundamentam suas teorias a partir do fato gerador da obrigação tributária e da base de cálculo escolhidos pelo legislador para armar a tributação. Para a escola dicotômica, especialmente, a base de cálculo é fundamental. Noutras palavras, ambas partem de dados observados na realidade, logo transformados em teoria pela dogmática jurídica. A que dados, a que dogmas, a que teoria se reportam, igualmente, as escolas dicotômica e tricotômica? – A dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal. Os tributos são instituídos e logo cobrados porque um fato do contribuinte, indicador da capacidade econômica, independentemente de qualquer atuação estatal a ele referida, é tomada como fato gerador do tributo ou, ao contrário, porque uma atuação do estado, específica, especial, referida ao contribuinte, é eleita como fato gerador deste.

Assim sendo, se o legislador escolher a renda ou a propriedade de imóveis rurais ou urbanos para ser fato gerador do tributo (melhor seria dizer fato jurígeno), temos um tributo desvinculado de qualquer atuação estatal, específica, especial, referida à pessoa do contribuinte, titular de renda ou de propriedade. Estes fatos, renda e patrimônio imobiliário, são escolhidos porque representam signos presuntivos da capacidade das pessoas físicas e jurídicas, as quais, por isso mesmo, devem contribuir para manter o Estado e suas unções em prol da sociedade toda. À este tipo de tributo, à esta espécie tributária, baseada na capacidade contributiva do contribuinte-pagante, tanto a escola dicotômica quanto a escola tricotômica chamaram de imposto. Ao revés, quando o tributo tem por fato gerador uma prevista atuação do estado, específica, divisível, pessoal, mediata ou imediata, em favor do contribuinte, trata-se de um tributo vinculado à ato do Estado, que, por exercer função específica em prol do pagante, deve ser por ele remunerado ou ressarcido. Aqui já não se fala mais em capacidade contributiva ou econômica para que o Estado possa cobrar tributos em favor de todos os membros de uma dada sociedade politicamente organizada. O discurso agora prende-se à necessidade das pessoas, em particular, por isso que receberam ou vão receber do Estado algo que lhes é inerente e pessoal, ressarcirem-no pelo esforço despendido em razão delas. Esta atuação específica, especial, pessoal, pode ser uma obra pública que só beneficia os imóveis de certas pessoas (uma praça, um jardim, uma ciclovia), ou um ato do poder de polícia relativo à dada pessoa (concessão de um passaporte, ou uma vistoria num estabelecimento, ou uma licença ou um alvará), ou a prestação de um serviço (o fornecimento de uma utilidade com a água, ou a coleta de lixo, ou o serviço de esgotamento sanitário), ou, ainda, a garantia de uma situação pessoal (a concessão de auxílios por motivo de doença ou desemprego, a fixação de aposentadorias por invalidez ou tempo de serviço, a concessão de pensões aos dependentes do contribuinte).⁴

No entanto, a teoria defendida pelo nobre doutrinador, acima referenciada, caiu por terra, na medida em que o STF entendeu que a Constituição de 1988 consagrou a teoria quinquipartite, dividindo os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e parafiscais e empréstimos compulsórios.

Assim, adotada a teoria quinquipartite, a destinação legal do produto da arrecadação passa a ser relevante para diferenciar as contribuições parafiscais e empréstimos compulsórios das taxas e impostos, que lhes emprestam o fato gerador.

A título de construção teórica e de lastrear satisfatoriamente o tema do presente estudo, passa-se, agora, as linhas gerais características de cada espécie tributária.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. Pag.

O imposto é uma espécie do gênero tributo que se caracteriza pelo seu fato gerador desvinculado de qualquer atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte (art. 16 do CTN). Assim, o contribuinte paga imposto, não porque o Estado lhe presta uma atuação estatal (serviço público, poder de polícia ou obra pública), mas porque revela manifestação de riqueza através dos vários signos escolhidos pelo legislador, quando da definição do fato gerador do imposto.

Deste modo, o cidadão paga IPTU, por exemplo, porque possui propriedade imobiliária urbana, o que revela certa manifestação de sua capacidade contributiva, pouco importando, do ponto de vista jurídico, se o Município presta ou não qualquer atividade estatal específica em relação a ele.

Isso porque, os impostos, de acordo com o disposto no art. 167, IV, da Constituição Federal, não podem ter as suas receitas vinculadas a despesas, órgãos ou fundos, salvo exceções previstas expressamente pela CF.

Já as taxas, diferente dos impostos, têm como fato gerador uma atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte, que pode consistir em:

Um exercício regular do poder de polícia (taxa de polícia) – segundo o artigo 78 do CTN, poder de polícia é qualquer atividade da administração pública que limita ou disciplina direito, interesse ou liberdade, ou ainda que regula a prática ou abstenção de ato, em razão de interesse público ou de direito coletivo ou individual de outrem, como, por exemplo, taxa de expedição de passaporte.

Ou, ainda, uma prestação, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível (taxa de serviço) – de acordo com o art. 79 do CTN. Entenda-se por prestação potencial o serviço colocado à disposição do contribuinte por meio de unidade de serviço em efetivo funcionamento.

A taxa não pode, segundo o art. 145, § 2º, da CF, ter base de cálculo própria de imposto. Isso significa que a base de cálculo da taxa não irá mensurar dados relativos à riqueza do contribuinte, mas a atividade estatal a ela vinculada.

Com relação a contribuição de Melhoria, espécie tributária que tem como fato gerador a valorização do imóvel do contribuinte em razão de uma obra pública, cabe observar que esta possui limites à sua cobrança, quais sejam, o limite individual – cada contribuinte só pode ser

exigido até o montante da valorização imobiliária - e o limite geral – o Estado só pode cobrar de todos os contribuintes o valor da obra.

Já a parafiscalidade se caracteriza doutrinariamente por dois elementos, a destinação de recursos para finalidade específicas e paraestatais e a administração desses recursos por um ente paraestatal.

No nosso ordenamento jurídico apenas o primeiro requisito se apresenta nas contribuições parafiscais, também denominadas de especiais, sendo algumas delas administradas pela própria União.

Assim, não tendo fato gerador próprio, as contribuições parafiscais se distinguirão pela destinação legal do produto da arrecadação, que irá determinar as suas subespécies, assim previstas no art. 149 da CF, quais sejam, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e, por fim, as contribuições no interesse das categorias profissionais e econômicas ou corporativas.

A Constituição Federal atribuiu, ainda, em seu artigo 148, à União Federal a competência para instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas urgentes em caso de guerra externa ou sua iminência, ou de calamidade pública e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Para sua instituição, são previstos quatro requisitos, a instituição por lei complementar; a ocorrência das situações urgentes descritas no art. 148; a destinação legal dos recursos às despesas que deram origem à criação do tributo e a previsão legal para a restituição em dinheiro.

2.3 Classificação Jurídica dos tributos

Ao discorrer sobre o tema, assim asseverou o nobre Professor Luiz Emydio:

“Qualquer classificação somente tem utilidade quando atende às exigências científicas e aos cânones constitucionais sobre nosso Sistema Tributário, como esclarece Geraldo Ataliba. O referido jurista explica seu entendimento nestes termos:

‘As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei. A partir do desenho legal dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito. Assim, deve ignorar propositadamente a função financeira, a finalidade política, econômica ou administrativa do tributo; deve ater-se aos aspectos formais da lei’.”⁵

Isto posto, com relação à classificação dos tributos, estes, do ponto de vista do Direito Financeiro, podem ser classificados sob diversos aspectos. Nem todos, entretanto, encontram relevo no plano do Direito Tributário, razão pela qual os classificaremos tão somente quanto à sua competência impositiva, devidamente determinada pela Constituição de 1988 que estabeleceu três tipos de competência para sua instituição: privativa, comum e residual.

Conforme ensina Ricardo Lobo Torres:

“O poder tributário se fraciona e se distribui, verticalmente, pelas três órbitas de governo: o da União, o dos Estados-membros e o dos Municípios. No federalismo brasileiro dá-se o tridimensionalismo vertical, posto que os Municípios também gozam de autonomia.”⁶

Necessário, portanto, que primeiro conceitue-se e diferencie-se a competência privativa da competência comum e estas da competência residual.

A competência privativa é aquela conferida pela Constituição de forma exclusiva a um ente político para a instituição de determinados tributos. São de competência privativa os impostos, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais.

De competência comum são as taxas e as contribuições de melhoria, na medida em que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituí-las indiscriminadamente, conforme concedido pela Constituição federal.

Insta ressaltar, entretanto, que no uso do poder de instituí-las mister se faz sejam observados pelo ente político instituidor as normas dispostas nos artigos 77 e 80 do CTN.

⁵ JR. Luiz Emydio F. da Rosa. Manual de direito financeiro e tributário. 18ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2005, p .

⁶ TORRES. Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007, p .

Ocorre que a Constituição Federal não poderia prever todos os fatos e situações que poderiam, em tese, constituir a incidência de tributos. Por esta razão estabeleceu, em favor da União Federal, a chamada competência residual para que o Poder Estatal possa determinar a incidência tributária sobre determinadas situações ainda que estas não tenham sido previstas pelo legislador constitucional. Os tributos chamados residuais encontram referência nos artigos 154, I e 195, §4º da Carta Magna.

2.4 Limitações ao Poder de Tributar:

Aliomar Baleeiro discorrendo acerca das limitações impostas em nossa Carta Magna acerca ao Poder de Tributar, é claríssimo ao ensinar que:

“O poder de tributar, na Constituição Federal, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses Princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária.”⁷

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres doutrina que:

“O poder financeiro ou soberania financeira do Estado, pois, radica no próprio art. 5º da CF, ou seja, no direito de propriedade. A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente no espaço aberto pelo consentimento. O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade.”⁸

⁷ BALEEIRO. Aliomar. LEASING. Direito tributário brasileiro. 11ª. Ed. atual. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2007,

⁸ JR. Luiz Emydio F. da Rosa. Manual de direito financeiro e tributário. 18ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2005.

Pode-se dizer que os princípios juntamente com as regras são ramificações das chamadas *normas jurídicas*. Os princípios são normas de grau de abstração elevada que se traduzem em pensamentos diretivos de uma regulação jurídica existente e possível. São, em si mesmos, insuscetíveis de aplicação, pois carecem das regras para serem concretizados, podendo-se, entretanto, transformarem-se nestas.

Situando-se entre os valores e as regras, os princípios, vão variar entre estes. Prevê a Constituição princípios extremamente abstratos, como a isonomia, onde o constituinte traz para o Texto Maior o próprio valor da igualdade, com toda a sua carga abstrata, demandando uma concretização e integração pela regra. De outro lado, temos princípios, como o da anterioridade, que se revela verdadeira regra inspirada no princípio da segurança jurídica.

Ao contrário das regras, que convivem de forma antinômica, os princípios, são ponderáveis, permitindo o balanceamento de valores e interesses.

Passemos a seguir a estudar os Princípios tributários de maior relevância para o presente estudo.

3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional têm, em sua maioria, previsão constitucional e por isso são também chamados de Princípios Constitucionais Tributários. A Carta traz, principalmente em seu art. 5º, vários princípios gerais que regem todo o ordenamento jurídico pátrio, como é o caso do Princípio da Legalidade que também encontra vertentes no estudo do direito administrativo, penal e tributário.

Há, ainda, aqueles princípios chamados particulares, próprios de determinado ramo do direito. Estes, em sua maioria, constituem verdadeiras ramificações dos Princípios gerais, como é o caso do Princípio da Anterioridade, que possui origem no princípio da anualidade do direito financeiro.

3.1 Princípio da legalidade e da tipicidade

Disposto no art. 150, I, da CRFB, o princípio da legalidade tributária exige que só a lei institua ou majore os tributos. Porém não é esta a única referência que faz à ele a Carta Magna, na medida em que em seu art. 5º, inciso II, encontra-se previsto que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de Lei.

O referido Princípio encontra sua origem na Magna Carta, segundo o ensinamento de Fernando Lemme Weiss:

“O Princípio da legalidade originou-se na Magna Carta e popularizou-se no final do século XIII, através das primeiras constituições das ex-colônias americanas, como Virgínia e Maryland, além da Própria Constituição Federal Americana. Esteve expresso em quase todas as nossas Constituições.”⁹

⁹ WEISS. Fernando Lemme. Princípios tributários e financeiros. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2006, p 150.

Esta expressão, “em virtude de lei”, expressada no texto constitucional, conforme ensina o ilustre doutrinador, significa que a delimitação da conduta das pessoas não precisa estar exaurida na lei, podendo ser genericamente nela prevista e detalhada através de regulamentos.¹⁰

Como se vê, pode-se chamar o princípio da legalidade no direito tributário de princípio da reserva legal, também encontrado em tantos outros ramos do direito, como o direito penal ou administrativo.

Fernando Lemme, ainda acerca do aspecto histórico deste Princípio nos ensina que:

“A legalidade contemporânea é fruto do constitucionalismo, que é a organização da Sociedade a partir de uma norma superior e da qual emana todo o ordenamento jurídico, surgida no final do século XIII. As leis têm como fundamentação não apenas a legitimidade eleitoral e a vontade coletiva previamente expressa na Constituição, que passou a ser o fundamento material de todas as Leis.”¹¹

Entretanto, não obstante ter papel fundamental no controle legal pátrio, e possuir verdadeira função regedora para o Estado, funcionando como garantia da liberdade para todas as pessoas, não trata-se de Princípio absoluto, na medida em que a própria Constituição prevê exceções ao mesmo, como o disposto através de seu art. 153, § 1º, que permite ao Executivo alterar livremente as alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IOF e IPI.

Não se pode subestimar, contudo, sua importância e grandiosidade, que historicamente decorreu da necessidade de se subordinar o governante ao ordenamento jurídico, eliminando os favoritismos e os desejos pessoais. Com isso, substituiu-se a vontade individual do monarca pela vontade geral, materializada na lei, elaborada pelos representantes do povo.

Como bem asseverado pela nobre doutrinadora Daniela Ribeiro Gusmão:

“(…) a substância do princípio da legalidade tributária ultrapassa a questão de o Poder Legislativo autorizar o Estado a cobrar um certo tributo. De fato, este artigo estabelece que a lei deve atender a certos requisitos para se criar ou

¹⁰

¹¹¹⁰e WEISS. Fernando Lemme. Princípios tributários e financeiros. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2006, p. 150.

aumentar um tributo, ou, como preferem alguns autores, que a lei deve estar de acordo com o princípio da tipicidade tributária”¹²

Pode-se concluir, portanto, que pelo princípio da tipicidade, tem-se que o fato gerador da obrigação tributária se manifesta pela descrição de uma conduta humana com a devida descrição do tipo e que assim sendo, o princípio da legalidade tributária nada mais faz do que determinar que a própria lei estabeleça “todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita em lei”¹³

3.2 Princípio da isonomia

Pelo ordenado no artigo 150, II, da CF, fica proibida a distinção entre contribuintes que se encontrem na mesma situação, sendo vedadas distinções baseadas na ocupação profissional ou função por eles exercida, bem como na denominação dos rendimentos, títulos ou direitos.

Este é o Princípio da Isonomia que encontra origem no Princípio da Igualdade, disposto no caput do art. 5º, da Constituição Federal e por ele fica vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

São ainda vedadas as distinções baseadas em sexo, religião, raça, ideologia, nacionalidade, ou qualquer discriminação atentatória aos direitos e liberdades fundamentais (art. 5º), bem como as que se baseiem em características pessoais que não revelam a capacidade contributiva do contribuinte.

Portanto, é necessário que, diante de uma lei que conceda um tratamento diferenciado a determinada categoria ou segmento social, se verifique se a distinção é inconstitucional ou

¹² GUSMÃO. Daniela Ribeiro de. Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do icms. Rio de Janeiro. Lumen júris editora, 2005, p .

¹³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 2ª ed.. rev. São Paulo. Saraiva, 1998

tutelada pelo ordenamento jurídico, seja por razões relativas ao desenvolvimento econômico ou ao equilíbrio inter-regional, seja em consideração à capacidade contributiva.¹⁴

3.3 Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade, previsto no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal, veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorados e tem como objetivo a preservação da segurança jurídica, resguardando o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, insertos na Constituição Federal.

Nada mais é do que mais uma das regras garantidoras do princípio da segurança jurídica, eis que já em seu art. 5º, XXXVI, da CF, é garantida a irretroatividade das leis, de um modo geral, ao determinar que elas devem respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, institutos estes definidos no art. 6º, da Lei de Introdução ao Código Civil.

Conforme as palavras de Hugo de Brito Machado, “É vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Tal enunciado corresponde ao princípio geral da irretroatividade das leis(...)”¹⁵

Fernando Lemme Weiss, assevera, ainda, que:

Além da segurança jurídica, a irretroatividade tributária decorre dos princípios da legalidade e capacidade contributiva. A irretroatividade é uma leitura da legalidade sob o aspecto temporal, impedido que a eficácia da lei que crie ou majore tributos retroaja a período anterior ao de sua vigência. Se não existia (aquela) lei quando da concorrência do fato econômico, ele não poderia ser considerado gerador de tributo, daquela forma e com aquela intensidade prevista na lei nova, sob pena de admitir-se que não se aplicava à lei vigente à época do fato, o que seria a própria negação do Princípio da legalidade. Ficaria afastada a aplicação do Princípio da segurança Jurídica, principal justificativa de instituição da legalidade. A irretroatividade também decorre da capacidade

¹⁴ TORRES. Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007.

¹⁵ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª Ed. rev. atual. ampliada. Fortaleza. Malheiros Editores, 2004, p 375.

contributiva, que não significa somente limitação da exação aos recursos disponíveis do sujeito passivo, mas também previsibilidade dos custos na composição dos preços, por quem vende a mercadoria ou serviço. Se o contribuinte levou em conta uma determinada incidência tributária ao estabelecer o preço, ofenderia sua capacidade de suportar a tributação aplicar um tributo novo ou uma nova e maior alíquota sobre a operação já ocorrida, pois a margem de lucro então estabelecida não a considerava.¹⁶

3.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, conforme já exposto, é uma decorrência do princípio da isonomia, e previsto no artigo 145, § 1º, da CF, que determina que sempre que possível os impostos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. O princípio determina “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.”¹⁷

O princípio tem uma acepção objetiva e subjetiva. Diz-se acepção objetiva, a escolha feita pelo legislador acerca do fato gerador do tributo, que poderá ferir o princípio da capacidade contributiva com a tributação de atos que não se traduzam em manifestação de riqueza, como o uso de saia ou cabelo cumprido, por exemplo.

E diz-se acepção subjetiva, a escolha feita pelo legislador para aferir a capacidade de pagamento de cada um, graduando-a de acordo com o fato gerador de cada tributo.

Insta ressaltar, ainda, que embora a Constituição se refira somente aos impostos, o princípio também é aplicado aos tributos vinculados, como a taxa, conforme já reconhecido pelo Superior Tribunal Federal, e a contribuição de melhoria, por meio da desoneração dos hipossuficientes.

Conclui-se, portanto, que os fatos geradores de cada imposto têm origem em duas espécies de riqueza: a renda e o patrimônio. Diante do binômio renda/patrimônio, como

¹⁶ WEISS. Fernando Lemme. Princípios tributários e financeiros. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2006, p .

¹⁷ TORRES. Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007, p .

indicativos de riqueza que são, os impostos pessoais devem ter como fato gerador algum fenômeno que revele a renda disponível para a pessoa física, e o lucro para as pessoas jurídicas

Por fim, releva assinalar que a Constituição federal prevê algumas regras específicas de tributação aplicáveis à determinados impostos, como a não-cumulatividade e a seletividade. Tais regras também são chamadas de princípios, eis que como estes também delimitam o excessivo poder impositivo Estatal, trazendo equilíbrio ao poder de tributar e o exercício da cidadania. Frisa-se, todavia, que nem todas as regras são aplicáveis à todos os impostos, nem tampouco todos os impostos possuem regras constitucionais particulares.

No presente capítulo, tratamos somente dos Princípios tributários chamados gerais, ou seja, aqueles que são aplicáveis à todos os tributos – respeitadas, é claro, as exceções previstas constitucionalmente - tendo em vista que somente trataremos das regras e especificidades concernentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços posteriormente, em capítulo próprio.

4 DOS IMPOSTOS:

4.1 Conceito de Imposto:

Imposto é espécie de tributo. Já examinamos, aqui, o conceito de tributo, que é o gênero e como tal está definido no art. 3º do CTN. Pode-se afirmar que o imposto é o mais importante Tributo do Estado, eis que é seu braço forte na arrecadação e é espécie de tributo desvinculado a uma prestação estatal específica.

“A CF emprega a palavra imposto em diversas oportunidades, sem contar a enumeração de cada uma de suas categorias no quadro da distribuição do poder tributário desenhado nos arts. 153/156. (...) O CTN, por seu turno, define o imposto como ‘o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte’.”¹⁸

A nosso ver, não há definição mais completa de imposto do que a explicitada por Ricardo Lobo Torres, senão vejamos:

“É o dever fundamental consistente em prestações pecuniárias, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do Princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de qualquer atividades estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição.”¹⁹

4.2 Classificação

¹⁸ BALEEIRO. Aliomar. LEASING. Direito tributário brasileiro. 11ª. Ed. atual. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2007, p 197.

¹⁹ TORRES. Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007, p .

Podem os impostos ter diversas classificações. O objetivo das classificações é facilitar o estudo dos objetos classificados, sendo certo que, em nosso estudo, poderíamos utilizá-las para classificarmos o tipo tributário aqui estudado quanto à sua competência, à forma de sua quantificação, à sua previsibilidade, finalidade, pessoa, entre outros.

Não caberia aqui, esmiuçarmos todas as classificações de impostos existentes, até porque tal tarefa beira o impossível. Isso por que, conforme externado, o critério de classificação varia de doutrinador para doutrinador, de acordo com a conveniência encontrada por cada um para facilitar o estudo de cada espécie tributária.

No presente escopo, assim como nas obras doutrinárias mais renomadas, nos ateremos à classificações que julgamos úteis ao maior entendimento do assunto, bastando, para isso, classificarmos os impostos quanto à competência e à pessoa do contribuinte

4.2.1 Quanto à competência:

Em função da discriminação de rendas estabelecida na Constituição Federal, os impostos dividem-se em federais, estaduais, e municipais. Esta é a classificação utilizada pela Constituição Federal, tratando-se, portanto, de classificação rigorosamente jurídica.

Tal critério é de suma importância, principalmente, para proteção do contribuinte, para que este não seja constrangido ao pagamento de um mesmo imposto à entes federativos distintos.

Por tal classificação é que se estabelece, por exemplo, que cabe somente à União instituir e cobrar imposto sobre “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”. (153, II, CF)

E mais, que o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – ICMS, que já na vigência da Constituição anterior era previsto como imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal permanece, prioritariamente, aos Estados e ao Distrito Federal e, extraordinariamente, à União a competência para instituí-lo e cobrá-lo.

4.2.2 Quanto à pessoa:

Com relação à classificação que toma por critério a pessoa, pode-se dizer que são impostos pessoais os que se instituem em razão da pessoa do obrigado e reais os que se cobram em razão do patrimônio ou de considerações objetivas e econômicas independentes da situação do devedor.

“Essa classificação repercute sobre diversas passagens da Constituição. O art. 145, §1º, estabelece que ‘os impostos terão caráter pessoal’. O princípio da Seletividade do IPI (art. 153, §3º, I) e do ICMS (art.155, §2º, III) em função da essencialidade dos tributos representa um elemento de personalização agregado ao tributo. A progressividade do IPTU está ligada à natureza real do tributo, vedado o critério subjetivo ou pessoal.”²⁰

Com relação à classificação dos impostos em razão da pessoa do contribuinte, cabe, ainda, trazer a baila a clara definição de Luiz Emydio F. da Rosa Jr., que assim leciona:

“Outra classificação é a que considera pessoal, ou subjetivo, o imposto instituído em função da pessoa do contribuinte, como o imposto de renda. Imposto real, ou objetivo, é aquele que, em sua instituição, visa única e exclusivamente, à matéria tributável, abstraindo, portanto, a pessoa do contribuinte, como o IPI, o ICMS e, em regra, o IOF etc.”²¹

5 ICMS:

²⁰ TORRES. Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007, p .

²¹ JR. Luiz Emydio F. da Rosa. Manual de direito financeiro e tributário. 18ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2005, p

5.1 Histórico: ²²²³

A partir de 1983, a receita fundamental dos Estados-Membros foi o imposto de vendas e consignações, criado em 1923, pela União, ao instituir a Lei nº 4.625/22, sob primitiva nomenclatura de “imposto sobre vendas mercantis”.

Foi em razão do pleito das associações comerciais que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante às das letras de câmbio e promissórias, para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores, que o Congresso instituiu a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios, conhecidas à época como “contas assinadas”.

5.2 Conceito e Fato Gerador:

O ICMS, como espécie de imposto do gênero maior tributo, decorre da outorga de competências atribuídas à União, aos Estados e ao Distrito Federal e toma como hipótese de incidência possível a operação relativa à circulação de mercadorias e serviços e, extraordinariamente, bens.

É o imposto que incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (art. 155, II, CF), envolvendo negócio jurídico mercantil e não sobre simples mercadoria ou quaisquer espécies de circulação.

Como bem asseverado por Eliud José Pinto da Costa:

²² BALEEIRO. Aliomar. LEASING. Direito tributário brasileiro. 11ª. Ed. atual. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2007, p. 367.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. P. 356.

“não é qualquer operação, nem qualquer circulação, tampouco qualquer mercadoria, que, isoladamente motiva a cobrança do ICMS. De resto, diga-se que não é qualquer circulação relativa à mercadorias que pode ser captada par compor o elenco de hipóteses de incidência desse imposto. Vamos além, não é qualquer atividade negocial que envolva operações relativas à circulação de mercadorias, que potencializa a cobrança do ICMS, pois, neste último caso, é necessário verificar se a operação (negócio jurídico) lhe é alcançável.”²⁴

Há de se perquirir, portanto, no sistema normativo vigente, o significado de cada vocábulo que compõe a hipótese de incidência do estudado imposto, que toma como hipótese de incidência as operações relativas à circulação de mercadorias e de prestação de serviços de comunicação e transportes.

Os diversos elementos integrantes da hipótese de incidência do ICMS, serão agora analisados para que possamos encontrar a essência tributária que traduzem sua regra-matriz.

5.3 O icms na constituição federal

A Constituição Federal disciplinou o Imposto sobre Circulação de mercadorias em seu art. 155, *verbis*:

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;[\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)
 IX - incidirá também:
 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;[\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

²⁴ COSTA. Eluid José Plínio da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Pela leitura do acima exposto, duas interpretações podem ser tiradas:

A primeira, entendendo que qualquer entrada de bem ou mercadoria, importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.

Entretanto, esta não nos parece a interpretação mais acertada. Isso por que se analisarmos sistematicamente todo o artigo 155, teremos a norma segundo a qual qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior – desde que atinente à operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria – por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, sofrerá a incidência do ICMS.

Ora, o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes à operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

Essa diferença é fundamental para que possamos entender a interpretação dos Tribunais Superiores quando da análise da incidência do ICMS sobre a entrada de mercadorias importadas do exterior, mediante contrato de arrendamento mercantil, estudada adiante.

Por esta razão, trataremos sobre a circulação de mercadoria e a incidência de ICMS em capítulo próprio, no qual abordaremos as principais nuances de tal hipótese.

5.4 A emenda constitucional nº 33/2001

A Emenda Constitucional nº 33/2001, também chamada de “Mini Reforma Tributária” trouxe algumas modificações significativas ao tratamento da incidência de ICMS nos contratos de arrendamento mercantil de bens importados do exterior.

E o fez, ao modificar o teor da alínea a, do inciso IX, do artigo 155, da constituição Federal, que antes de sua instituição possuía o seguinte teor, *verbis*:

- a) 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 do serviço;

E, após, passou a determinar a seguinte norma, conforme aqui já exposto:

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;

Conforme ensina Leandro Pausen:

A nova redação da alínea "a" ampliou a base econômica do ICMS na importação. Agora, alcança não apenas a entrada de mercadoria mas também de bem. Assim, tem-se que passou a abranger todo e qualquer produto importado do exterior. Ficou claro que qualquer pessoa, física ou jurídica, pode ser contribuinte do ICMS na importação, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, ou seja, mesmo que não seja voltada à atividade industrial ou comercial.²⁵

José Eduardo Soares de Melo compartilha do mesmo discurso do autor antes referenciado:

“A modificação objetivou abranger todas as espécies de importação na medida em que o texto original era circunscrito à importação de ‘mercadoria e bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento’, tendo o novo preceito suprimido a referida destinação ao dispor sobre a incidência tributária independente da finalidade da mercadoria ou do bem.”

Percebe-se, portanto, que o imposto deverá ser exigido sem levar em conta a destinação da coisa, bem como a natureza do arrendatário, na medida em que ampliou o rol de contribuintes do imposto, podendo este ser, inclusive, pessoa física.

5.5 Do vocábulo operações

²⁵ PAULSEN. Leandro. Direito tributário-constituição, Código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência, 4ª ed. 2002. Porto Alegre. Livraria do advogado editora. P. 300.

O vocábulo “operações”, configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática do ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade). As operações relevantes para esse imposto são os atos jurídicos. Não quaisquer atos, mas aqueles classificados como negócios jurídicos.

Conforme bem esclarecido pelos autores Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, ao analisarem o significado de operações, embora possam estas ser compreendidas num sentido econômico, físico ou jurídico, para o intérprete da norma tributária só este último interessa:

“Operações são atos jurídicos: atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica: são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações”²⁶ (jesm)

Ressalte-se que, para efeito de incidência do imposto sob análise, as operações traduzidas como negócios jurídicos, embora decorrentes da vontade, têm como marca fundamental o caráter econômico. Produzem efeitos jurídicos de natureza patrimonial e diferem dos demais atos que não se caracterizam pela patrimonialidade.

Conclui-se, portanto, que é a operação e apenas esta, o fato tributado pelo ICMS. Conforme ressalta Geraldo Ataliba a circulação e a mercadoria são conseqüências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar - dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.²⁷

5.6 Do vocábulo circulação

²⁶ COSTA. Eluid José Plínio da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

²⁷ MELO. José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. São Paulo. Dialética, 2006. P. 14

Muito já se discutiu sobre o vocábulo circulação e até os dias atuais, vez por outra, vê-se que os operadores do direito buscam sentido diverso do que revela uma boa e cautelosa interpretação do vocábulo, devendo-se, prioritariamente, que tal interpretação produza efeitos no mundo jurídico e jamais deve ser influenciada por conotações econômicas.

A circulação prevista na regra-matriz da incidência do ICMS deve ser entendida como a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra sob o manto de um título jurídico, ou seja, a movimentação de mercadorias com mudança de patrimônio.

Pode-se dizer, ainda, sob a circulação de mercadorias, que esta pode ser física, econômica e jurídica. Diz-se física a circulação de mercadoria que revela deslocamento, o movimento de mercadoria.

“No que tange ao ICMS, pouquíssima importância tem esse *balett* de mercadorias, por ser insuficiente para conduzir à certeza do que concretiza a hipótese de incidência do imposto. Meros movimentos físicos revelam, tão-somente, a conveniência de um empresário de transpor tais bens de um lado para o outro ou de um estabelecimento seu para uma filial. Pode até mesmo decorrer de sinistros como roubo ou furto.”²⁸

Há também a circulação dita econômica que consiste na mudança de estágios da produção de um produto, como a industrialização, a distribuição e o consumo.

“No campo das exemplificações (que normalmente ajudam o entendimento), parece-nos impertinente a tributação pela via do ICMS, quando uma empresa produz um determinado bem e o incorpora ao seu ativo imobilizado ou, doutro modo, utiliza-o para fins de locação. Tais fatos, embora considerados como circulação econômica, não autorizam a cobrança do imposto. No primeiro caso, falece a característica de mercadoria, tratando-se de um bem (gênero do qual é espécie a mercadoria) e não tendo por fim a mercancia; no segundo, embora qualificado como mercadoria, a sua locação não conduz à transferência da propriedade.”²⁹

²⁸ ²⁴ COSTA. Eluid José Plínio da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pag. 107

Há de se falar, ainda, na circulação comercial que restringe-se aos atos praticados por comerciantes, industriais ou produtores que, com o objetivo de lucro, praticam a mercancia. A venda, por exemplo, do patrimônio de um particular não constitui circulação comercial, pois nesta circunstância, assim como no caso da venda de uma coisa integrante do ativo imobilizado de uma empresa, o bem não é mercadoria.

Por fim, devemos esmiuçar a hipótese de circulação jurídica, aquela que resulte da transferência de titularidade de mercadoria e a única que deve ser considerada para efeito de complemento da hipótese de incidência do imposto.

Cabe trazer aqui os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza sobre o tema:

“É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio de ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal.”³⁰

Conclui-se, portanto, que não é qualquer operação relativa à circulação de mercadoria que conduz à incidência do imposto, porque existem operações jurídicas que à ele não se submetem, como, por exemplo a doação e o comodato.

Ou seja, não é a simples transferência da posse da mercadoria de uma pessoa para outra que não motiva a incidência do imposto e, sim, a transferência da propriedade.

Conforme acertado entendimento de Geraldo Ataliba

“Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou mercadoria muda de titular, ocorre circulação para efeitos jurídicos. (...) Vê-se, portanto, ‘que circulação’, tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, b), há de ser circulação jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria).”³¹

³⁰ COSTA. Eluid José Plínio da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pag. 111

³¹ ATALIBA, Geraldo. Icms – incorporação ao ativo – Empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – descabimento do ICMS. Revista de direito tributário, vol. 52, p. 74

5.7 Do vocábulo mercadoria

Para José Eduardo Soares de Melo:

“Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial ou comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.”³²

Logo, à luz do direito positivo brasileiro, tem-se que mercadoria é bem corpóreo, móvel ou semovente, objeto de circulação comercial, destinando-se, por via de consequência, à venda ou locação com o propósito de lucro.

Ocorre que tal conceito teve que sofrer modificações para amparar o fornecimento de energia elétrica, como espécie de coisa incorpórea que é, ao âmbito de incidência de ICMS, para enquadrá-la no espectro mercantil.

Sobre o tema, brilhante lição de José Xavier Carvalho de Mendonça:

“Dir-se-á que a eletricidade é coisa imaterial, imponderável, visto ser o efeito da combinação de meios mecânicos. Em vista da necessidade de regular este produto, impalpável, mas sensível, daquela combinação, e de protegê-lo como valor real nas suas manifestações concretas, abstraindo da apreciação metafísica, termos de reconhecer a eletricidade como coisa. ‘É um *quid* que o homem produz, que ao homem serve, do qual o homem é dono, que este pode, por vontade, regular, vender, ceder, doar, como as outras coisas, que, sob este nome, se consideravam e compreendiam sob a antiga denominação jurídica.’”³³

5.8 Base de Cálculo

³² MELO. José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. São Paulo. Dialética, 2006. P. 16

³³ COSTA. Eluid José Plínio da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pag. 117

De início, devemos esclarecer que Base de Cálculo de um tributo é a grandeza sobre a qual incide alíquota indicada em lei que pode-se expressar em dinheiro ou qualquer outra grandeza. No caso do ICMS, como regra geral, temos como base de cálculo o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.

No fornecimento de alimentação e bebidas, a base de cálculo será o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço (art. 13, II), enquanto nos serviços de transporte/comunicação será o preço do serviço (art. 13, III), e no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, o valor da operação, ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada (art. 13, IV, a e b).

Conforme ensina José Eduardo Soares de Mello:

“somente deveriam integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias e aos preços dos serviços de transporte. E de comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Nesse cálculo, não poderiam ser considerados elementos estranhos ao valor da operação ou do preço, porquanto correspondam a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis e prestações de serviços, não havendo fundamento para o ICMS incidir sobre meras entradas ou créditos.” (191).

Conforme disposto em nossa Carta Magna, a Lei Complementar poderá fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, conforme previsto em seu art. 155, XII, i.

A esse propósito fora elucidado que:

“ Na base de cálculo, incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou à este debitadas, bem como os descontos condicionais à este concedidos, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integram estes o valor da operação. Condicional é um desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento em certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista é um desconto incondicional, cujo valor não integra a base de cálculo do imposto.”³⁴

³⁴ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª Ed. rev. atual. ampliada. Fortaleza. Malheiros Editores, 2004, p 375.

5.9 Contribuinte e Responsável Tributário

É contribuinte na forma do art. 121 do CTN, aquele que pratica o fato gerador em uma relação direta e pessoal, sendo certo que o CTN equipara à este - sujeito passivo da obrigação tributária - aquele que, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de lei.

Conforme se extrai da leitura do art. 128, do CTN, são necessários três requisitos para que se configure o instituto da responsabilidade tributária, vejamos:

Em primeiro lugar, deve o responsável, como pessoa, estar vinculado ao fato gerador do tributo. Entretanto, a vinculação aqui é indireta, eis que quem tem relação pessoal e direta com o tributo é o contribuinte.

Deve, ainda, ser legal, na medida em que só a lei pode estabelecer a substituição tributária; e, como último requisito, deve a lei ser expressa, eis que não existe substituição implícita, devendo a responsabilidade estar expressamente prevista.

Insta ressaltar, ainda, que existem três tipos de responsabilidade Tributária, quais sejam, a responsabilidade integral do responsável (neste caso, exonera-se o contribuinte e o responsável fica em seu lugar - Substituição); a responsabilidade subsidiária (na qual primeiro deve-se cobrar do contribuinte, para somente depois cobrar do responsável); e a responsabilidade solidária (a Fazenda pode cobrar de um ou de outro).

Na substituição, como o próprio nome diz, retira-se a responsabilidade de um sujeito e passa-se à outro. O responsável por substituição vai ser o único sujeito passivo, ao passo que na transferência tudo pode acontecer, apesar de que em regra ambos sujeitos permanecem responsáveis, seja ela solidariamente, seja subsidiariamente, mas nada impede que a transferência se proceda como ocorre na substituição (transferência onde fica no pólo passivo só o responsável).

5.10 Da substituição Tributária:

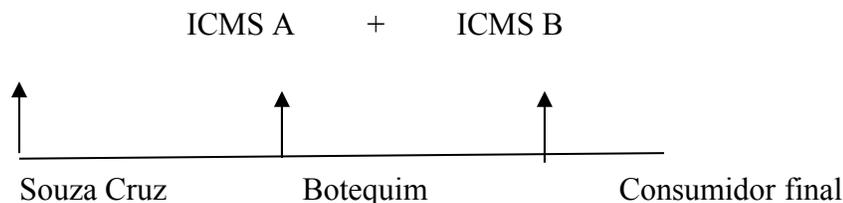
Como vimos, a substituição tributária se caracteriza pelo deslocamento originário do sujeito passivo, sendo certo que esta tem por objetivo facilitar a arrecadação e fiscalização, como verificamos na substituição para frente, como, por exemplo, na substituição referente a venda de cigarros, onde a indústria substitui o comércio, no pagamento do tributo. A facilidade de se cobrar da indústria é evidente, pois existem apenas duas indústrias de cigarros, ao passo que seria praticamente impossível precisar o número de revendedores de cigarro, ou seja, é mais fácil fiscalizar a indústria que o comércio varejista.

O mesmo ocorre com as produtoras de leite. Para o fisco é muito mais fácil fiscalizar e cobrar as Indústrias de laticínios do que todos os criadores de gado que à ela fornecem leite. Assim, ocorre a substituição Tributária para trás, na qual o Fisco deixa de recolher o tributo devido pelos criadores, para cobrá-lo diretamente do Industrial, por razões de facilidade de fiscalização e arrecadação.

A substituição tributária, conforme visto, se dá no âmbito da cadeia produtiva, onde o legislador escolhe um elemento ou um agente dessa cadeia, que pagará o tributo devido por outro agente.

Na substituição para frente, conforme visto, se dá no elo da frente e a substituição para trás se dá no elo de trás.

Exemplo de substituição tributária para frente – ICMS em indústria de cigarros. Examinemos a cadeia produtiva dos automóveis.



Quando a Souza Cruz vende para o botequim, por exemplo, há incidência de ICMS (ICMS A). Quando o botequim vende para o consumidor, também há incidência de ICMS (ICMS B). O normal, sem substituição, seria a Souza Cruz pagar o ICMS A, o botequim o ICMS B..

A substituição tributária para frente se dá na operação posterior. Isso significa que a Souza Cruz vai pagar o ICMS A + ICMS B.

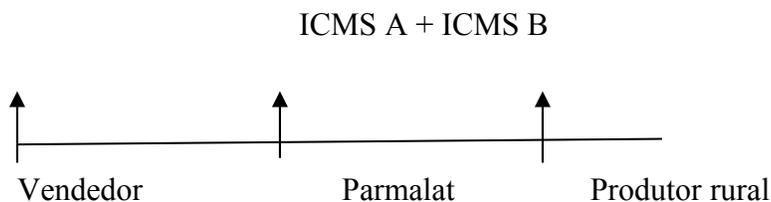
Mediante essa sistemática, quando o botequim der saída na mercadoria para o consumidor final, não vai recolher ICMS, isto porque já houve o recolhimento, ou seja, quando o botequim comprar a mercadoria da Indústria, já vai pagar o preço dos dois tributos.

Verifica-se que o pagamento será efetuado antes da ocorrência do fato gerador, em relação ao ICMS B. Esta operação tem matriz constitucional, expressa no parágrafo 7º do art 150 da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal encerrando a discussão que havia em torno da constitucionalidade da Substituição Tributária pra frente decidiu que a substituição tributária para frente é constitucional.

Ao contrário da substituição tributária para frente, em que o fato gerador será presumido, na substituição tributária para trás o fato gerador já ocorreu, inexistindo repetições ou alegações de inconstitucionalidade.

Podemos exemplificar da seguinte forma:



O responsável, que no caso é a Parmalat, vai recolher o ICMS 1. Inicialmente, quando o produtor rural vende a o leite para a Parmalat, nada recolhe. Em um segundo momento, quando a Parmalat distribui o leite já industrializado e o vende para o supermercado, paga o ICMS 1 e o ICMS 2 (o que ela mesma deve e também o devido pelo Produtor rural).

5.11 Princípio da seletividade

Pelo Princípio da seletividade temos a variação das alíquotas do Tributos em função da essencialidade do produto ou mercadoria. Traduz-se na modalidade mais adequada à aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, pois afere a capacidade econômica do contribuinte de fato, a partir do consumo de bens populares (alíquotas menores), como os produtos da cesta básica, e supérfluos (alíquotas maiores), como cigarros, bebidas e perfumes.

Este Princípio, disposto no artigo 155, §2º, da Constituição Federal poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Com relação ao verbo “poder” contante do texto normativo, Roque Antônio Carrazza infere que a Seletividade do ICMS é obrigatória e, ainda, que a seletividade do ICMS deverá ser obrigatória em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

“A seletividade dos tributos não poderá, também, ser argumento para afastar o princípio da igualdade ou da capacidade contributiva. Ao contrário, deverá aliar-se a estes para satisfação do intuito constitucional. É por isso que já afirmamos que, se o Estado, ao adotar a seletividade para o ICMS ou para qualquer outro imposto, deverá fazê-lo sem constrangimentos a outro princípio caros ao sistema. Assim, no caso das isenções subjetivas deferidas a determinados contribuintes, elas se mostram agressivas à Carta Republicana, pois, além de não reconhecerem a identidade de condições entre contribuintes, maculam a seletividade. É o caso de isenções ou reduções de bases de cálculo conferidas a atacadistas de mercadorias diversas (supérfluas e essenciais). Tais benefícios, além de provocarem uma excessiva carga tributária ao contribuinte adquirente e, por via de consequência, ao consumidor final, motivam a indesejável igualdade entre as alíquotas de todos os produtos que comercializam.”³⁵

³⁵ COSTA. Eluid José Plínio da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008.P. 98

6 DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*)

6.1 Conceito

Por tratar-se de negócio jurídico com alto grau de complexidade, muito se discute acerca de um conceito satisfatório do instituto do arrendamento mercantil. De acordo com a forçosa observação do Min. José Delgado, a tentativa de se conceituar o *leasing* só será revestida de êxito se não forem colocadas limitações para sua definição. Isto porque, por força de sua natureza híbrida, a fixação de um conceito deve submeter-se a ampla perquirição.

De qualquer forma, não são poucos os que se arriscam construindo conceitos que, se não são integralmente elucidativos, no que diz respeito a todas as peculiaridades do fenômeno jurídico em tela, não se pode afirmar que não demonstram os contornos básicos desta espécie de contrato mercantil.

Já se definiu o *leasing* financeiro como o “negócio jurídico fiduciário complexo em que uma pessoa jurídica aluga determinado bem para o arrendatário, tendo este a opção de adquiri-lo ao término do contrato, devolvê-lo ou renovar o contrato”³⁶

A reconhecida doutrinadora Maria Helena Diniz prefere conceituar o *leasing* como sendo o “contrato pelo qual uma pessoa física ou jurídica, pretendendo utilizar determinado equipamento, comercial ou industrial, ou certo imóvel, consegue que uma instituição financeira o adquira, arrendando-o ao interessado por tempo determinado, possibilitando-se ao arrendatário, findo tal prazo, optar entre a devolução do bem, a renovação do arrendamento, ou a aquisição do bem arrendado mediante um preço residual previamente fixado no contrato, isto é, o que fica após a dedução das prestações até então pagas”.

Todavia, conforme os enriquecedores ensinamentos do Min. José Delgado, a busca em fixar a fidelidade do seu conceito deve partir da posição assumida para a visão que se tem do negócio jurídico como um todo, em face das teorias que o definem pela gênese, pelo sentido voluntarista, ou pela função, ou por caminhos objetivos, ou pela sua estrutura.

Certo é que o *leasing* é um misto de outras figuras, tratando-se de forma intermediária entre a compra e venda e a locação, exercendo função similar com a da venda com reserva de domínio e com a alienação fiduciária, embora haja para o arrendatário uma alternativa ao final do contrato, o que não ocorre nestes dois tipos de contrato.

Com o propósito de facilitar o entendimento conceitual deste complexo instituto jurídico, Arnaldo Rizzardo apontou três indispensáveis elementos que caracterizam um contrato de *leasing*:

“(i) a compra e venda, pelo fato de ao arrendatário ficar assegurada a opção de, findo o prazo de validade do contrato, adquirir o bem o jeto do contrato, abatendo o preço ou parte do preço através das prestações pagas a título de aluguel; (ii) a locação, pois o equipamento é dado, primeiramente, em locação, daí se dirigirem os pagamentos para a satisfação do valor fixado com vistas a

³⁶ MELO. José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. São Paulo. Dialética, 2006. P. 14

indenizar o uso; (iii) o financiamento, tanto que, mediante as prestações que vão sendo entregues, verifica-se o adimplemento sucessivo do preço de bem, ou de parte dele. Buscando a aquisição, ou interessando esta, dá-se automaticamente um financiamento ou, pelo menos, a concessão de um prazo para saldar o valor total (1998:22)³⁷.

Portanto, entende-se pertinente o conceito proposto pelo abalizado professor Fran Martins, no sentido de que, arrendamento mercantil ou *leasing* é o contrato segundo o qual “uma pessoa jurídica arrenda a uma pessoa física ou jurídica, por tempo determinado, um bem comprado pela primeira de acordo com as indicações da segunda, cabendo ao arrendatário a opção de adquirir o bem arrendado findo o contrato, mediante preço residual previamente fixado”³⁸.

6.2 Definição legal

O Contrato de Arrendamento Mercantil (*leasing*) foi inicialmente disciplinado pela Lei nº 6.099/74 que dispunha dentre outras normas, o tratamento tributário aplicável à esta espécie de contrato, bem como continha sua definição legal, que assim dispunha e seu artigo primeiro, parágrafo único:

Art.1º(...)

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

³⁷ RIZZARDO. Arnaldo. LEASING. Arrendamento mercantil no direito brasileiro. 3ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Editora Revista dos Tribunais, 1997, p

³⁸ MARTINS. Fran. Contratos e obrigações comerciais. 14ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1997. P. 449.

Em seguida, a referida norma sofreu alteração dada pela Lei nº 7.132/83, passando a conter a seguinte definição:

Art. 1º(...)

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

Cabe ressaltar, ainda, o disposto no artigo 17 do referido Diploma legal, também alterado pela Lei nº 7.132/83, *in verbis*:

Art. 17 - A entrada no território nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação.

Da leitura do acima descrito, pode-se concluir que a intenção do legislador foi, no caso do leasing internacional, de um lado, proteger o mercado interno e, de outro, dificultar as manobras de elisão fiscal ou mesmo coartar a evasão fiscal.

Com relação ao tratamento fiscal despendido às operações de arrendamento mercantil e, mais precisamente, à incidência de ICMS sobre as importações do exterior de mercadoria por via de contrato de arrendamento mercantil, discorreremos sobre o tema em capítulo próprio

6.3. Natureza jurídica

No que tange a natureza jurídica do instituto estudado, pode-se identificar na doutrina três correntes formadas. A primeira sustenta ser o *leasing* um negócio jurídico direto e complexo. Uma segunda corrente afirma tratar-se de um negócio jurídico indireto. Já uma terceira posição diz ser o *leasing* fruto de um contrato misto.³⁹

Fundamentando a primeira corrente, os seus adeptos ressaltam a unicidade causal do instituto, isto é, todas as figuras jurídicas encontráveis no contrato estão indivisivelmente ligadas a uma única causa – o financiamento de bens produtivos -, e a pluralidade de relações obrigacionais – em regra, por três sujeitos -, o que permite caracterizá-lo como um único negócio jurídico complexo.

Já os adeptos da segunda corrente salientam que o *quantum* representativo da obrigação assumida pelo arrendatário não se coaduna com uso normal da coisa, como ocorre na locação. O aluguel é fixado tendo-se em conta a soma de várias parcelas representativas da totalidade dos custos suportados pelo financiador e dos seus lucros. Assim, não se pode afirmar que há equivalência de prestação como se aluguel fosse, por correr, pelo contrário, desproporcional diferença entre o peso real do uso e o que é pago, na realidade, pelo financiamento. Por isso, entendem alguns doutrinadores tratar-se o *leasing* de um negócio jurídico indireto, pois, a firmação do contrato, não fraudando a lei, encontra caminhos para realizar a transação pretendida.

De acordo com a terceira corrente, o *leasing* tem natureza jurídica de contrato misto, em razão de ser uma avença complexa, formada por diversas espécies contratuais, tais como, a locação, a compra e venda, o mandato, o mútuo etc. Por o *leasing* ser formado pelas características de diversos contratos é que aumentam as dificuldades de se defini-lo de forma unitária, especial, própria. Nele estão contidos elementos de contratos típicos, o que possibilita afirmar ser o caso de aproveitamento das características preexistentes em outros contratos, não sendo tecnicamente correto, portanto, falar-se em negócio complexo. Na verdade, o contrato é misto, pois aproveita os elementos de outros coexistentes.

6.4 Espécies

³⁹ DELGADO. José Augusto. LEASING. Doutrina e Jurisprudência. Curitiba. Juruá Editora, 1999, p

Embora muitas sejam as modalidades assumidas pelo *leasing*, a doutrina costuma destacar quatro espécies que se sobressaem das demais, em razão do seu alto uso no mundo mercantil.

6.4.1 Leasing operacional ou industrial

A primeira modalidade a ser observada, conhecida como *leasing* operacional ou industrial, expressa uma locação de instrumentos e material, com cláusula de prestação de serviço, prevendo a opção de compra e venda e a possibilidade de rescisão a qualquer tempo, desde que manifestada esta intenção com antecedência mínima razoável, em geral fixada em 30 (trinta) dias.

Tal espécie de *leasing* possui os seguintes aspectos: a) o arrendador é o fabricante ou o importador do instrumento, envolvendo, portanto, bens locados diretamente pelo industrial, ou importador, contendo a opção de compra no final do contrato; b) a duração do contrato prolonga-se pelo tempo de necessidade de uso do imposto de acordo com a atividade que se desenvolve; c) a empresa locatária recebe assistência técnica da locadora que fabricou o instrumento e tem, pois, condições de atender tal reclamo. Dará ela treinamento aos operadores das máquinas, efetuará reparos ou consertos e cuidará da manutenção e revisão periódica; d) não há interferência de empresa ou instituição financeira, figurando do pólo contratual a fornecedora, que é a fabricante ou a importadora, e a locatária, que aproveita os serviços ou a utilidade do equipamento; e) o locador assume os riscos acarretados pelo equipamento, especialmente no que se refere à tecnologia, à obsolescência e ao mercado; f) os equipamentos mais procurados neste tipo de arrendamento consistem em veículos leves ou pesados, máquinas de reproduções e eletrônicas, e materiais estandardizados, geralmente mantidos em estoque pelo locador; g) prescinde-se da

opção de compra; h) o mesmo instrumentário pode ser locado diversas vezes e a locatários diferentes; i) é rescindível a convenção pelo locatário a qualquer tempo.⁴⁰

6.4.2 Leasing financeiro

Diferente são os aspectos de outra espécie chamada de *leasing* financeiro, ou *financial lease*, ou, ainda, o *full payout lease*, que é o *leasing* propriamente dito, o *leasing* puro que, por estar ligado ao departamento de bancos, é também conhecido como *leasing* bancário.

Tem como característica identificadora e mais saliente o financiamento que faz o locador, quer dizer, o fabricante ou importador não figuram como locadores. Há uma empresa que desempenha este papel, cuja finalidade ela se dedica. Ocorre a aquisição do equipamento pela empresa de *leasing*, que contrata o arrendamento com o interessado. Note-se que a locação aqui é não acentuada. Aqui, é o financiamento que predomina. O que torna manifesta sua distinção com o *leasing* operacional, em que a locação ocupa patamar elevado.

6.4.3 Lease back ou sale and lease back

Já numa terceira espécie de *leasing*, conhecida como *lease back* ou *sale and lease back*, o proprietário, no lugar de vender o maquinismo antigo para adquirir uma nova fábrica, imobilizando, assim, vultoso capital, vende o imóvel com estabelecimento à empresa *leasing*, celebrando, a seguir, portanto, um contrato de arrendamento mercantil com a mesma, e recebendo, como resultado do negócio, um no estabelecimento com produção e rentabilidade

⁴⁰ RIZZARDO. Arnaldo. LEASING. Arrendamento mercantil no direito brasileiro. 3ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Editora Revista dos Tribunais, 1997.

adequadas. É de se notar que tal tipo de *leasing* exige um pressuposto, qual seja, a preexistência da propriedade imóvel em nome do arrendatário mercantil.⁴¹

No término do contrato, o arrendatário terá três opções: um, comprar o novo estabelecimento; dois, comprar o próprio imóvel; três, continuar o arrendamento ou resili-lo.

As operações de *lease back* são disciplinadas pelo Conselho Monetário Nacional e regulamentadas pelo Banco do Brasil, conforme a resolução 788. De acordo com essa norma regulamentadora, há condições mínimas para a celebração do trato. São estas: a) o contrato há de ter por objeto máquinas, aparelhos /ou equipamentos; b) prazo mínimo de oito anos; c) valor do contrato inferior a 75% do custo do bem, acrescidos a esse resultado os encargos financeiros da operação.

6.4.4 Self-lease

A quarta e ultima espécie de *leasing* a ser destacada é o arrendamento self-lease, ou seja, o *leasing* consigo mesmo ou formado entre empresas integrante do mesmo grupo financeiro. Mantém-se no âmbito das empresas coligadas. Uma arrenda ou loca à outra determinado bem, com a opção de aquisição.

De qualquer forma vale observar que o self-lease é uma modalidade que pode assumir duas formas. Na primeira, empresas de um mesmo grupo econômico assumem, cada qual, as funções de locador, locatário e vendedor. Na segunda, o próprio fabricante entrega a coisa, em locação, o que se assemelha com o *leasing* industrial.

Segundo o Min. José Augusto Delgado tal modalidade não é usada no Brasil por não ser possível receber tratamento tributário, conforme se deduz do conteúdo do art. 2º, da Lei 6.099/74.

6.5 CARACTERÍSTICAS DO CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

⁴¹ DELGADO. José Augusto. LEASING. Doutrina e Jurisprudência. Curitiba. Juruá Editora, 1999, p

6.5.1 Semelhanças com o contrato de locação

O CC define a locação de coisa móvel, em seu art. 565, como o contrato pelo qual uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso ou gozo de coisa infungível, mediante certa retribuição.

Com relação a locação de bem imóvel, não obstante que a lei que disciplina tal modalidade de contrato não a tenha definido, pode-se aplicar a mesma aceção do novel Código Civil de 2002.

Há, portanto, uma transmissão ou cessão de uso de bens infungíveis ou não fungíveis móveis ou imóveis, pelo pagamento em dinheiro ou renda.

Deste modo, temos o locador, que submete-se à relação jurídica compactuada, entregando o bem ao locatário que por sua vez compromete-se a servir-se da coisa alugada para as finalidades convencionadas, conservando-a em sua integralidade, pagando o aluguel no prazo estipulado.

Por esta razão poder-se-ia, a priori, confundir o contrato de *leasing* com o contrato de locação, haja vista que o primeiro detém todas as características intrínsecas ao segundo. Os elementos da locação são os que mais aparecem neste tipo de contrato e exatamente o que o diferencia das outras formas de ajustes de vontade.

Entretanto, o contrato de *leasing* vai além. E são exatamente destas diferenças que trataremos a seguir.

6.5.2 Diferenças do contrato de locação

Embora possamos configurar o contrato de *leasing* como contrato de locação quando não exercida a opção de compra no contrato, podemos diferenciá-los no que tange ao seu objeto, na medida em que este deverá ser de utilidade profissional, próprio para o desenvolvimento das atividades econômicas, industriais ou comerciais, razão pela qual falamos em equipamentos ao designarmos a espécie de bens que integram esse ramo de negócios.

Conforme destaca Arnaldo Wald em seu Curso de Direito Civil Brasileiro:

“A locação é um contrato em que uma das partes se obriga a ceder à outra o uso e gozo temporário de coisa fungível, mediante retribuição. Findo o prazo, salvo acordo ou leis especiais, a coisa deve ser devolvida, ficando extinto o contrato. No *leasing* há uma tríplice opção para o usuário: a) Renovar a locação; b) adquirir o material; c) restituí-lo. Por outro lado: a) na locação o risco da coisa é do locador (art. 1190, CC 1916); no *leasing*, é do arrendatário; b) na locação, o aluguel corresponde (ou deve corresponder) ao uso e gozo da coisa; no *leasing*, as prestações são altas, porque garantem também amortização e custos do financiamento; c) na locação finda, a coisa deve ser restituída; no *leasing*, o arrendatário tem opção: renova, restituiu ou compra coisa pelo preço residual; d) na locação, o locador deve garantir o uso pacífico da coisa, no *leasing*, ficam por conta do usuário as medidas para defesa; e) na locação pode haver denúncia vazia; no *leasing*, não; f) na locação há apenas um contrato entre o locador e o locatário e, raramente apenas, o locador não é dono da coisa locada; no *leasing*, a financeira adquire a coisa especialmente para o usuário”⁴².

Não se pode, portanto, caracterizar um contrato tão complexo como o de *leasing*, como mera locação. Isto por que, entre outras diferenças, o valor dos “aluguéis” não expressa unicamente o custo de empréstimo da coisa, mas compreenderá o preço de aquisição do material, com acréscimo de tributos, despesas do financiamento e, ainda, o lucro. Conforme ensina Luiz Mélega “o aluguel não se pode dizer equivalente ao uso da coisa, mas o ultrapassa para compensar o seu custo e o lucro auferido pela arrendador”⁴³

Com bem exposto acima, a diferenciação também se abriga no fato da promessa de venda estabelecida pelo arrendatário, promessa, portanto, promessa unilateral. Diz-se unilateral porque a empresa de *leasing* tem a obrigação de vender o bem, no caso de ser essa a vontade do

⁴² WALD. Arnold. Curso de direito civil brasileiro-obrigações e contratos. 3ª ed., São Paulo, Sugestões literárias, 1972.

⁴³ MÉLEGA. Luiz. O leasing e o sistema tributário brasileiro. São Paulo. Saraiva, 1975.

arrendatário. E este não possui qualquer obrigação quanto a compra do mesmo, ficando, assim, na possibilidade de adquirir, dependendo a compra somente de sua vontade.

Concluimos, pelo exposto, errada a equiparação dos contratos acima referenciados, eis que o contrato de *leasing* não é **apenas** um contrato de locação.

6.5.3 O contrato de Arrendamento Mercantil e o Contrato de Compra e venda

Em razão da estipulação obrigatória da promessa de venda, torna-se óbvia a possibilidade da realização do contrato de compra e venda do bem, seja ele móvel ou imóvel, pelo qual teremos que um dos contratantes transfere o domínio de coisa certa, mediante o pagamento de um preço determinado.

.....Conforme disposto no art. 481, do CC, pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

...Até o dito acima, não teríamos problemas em afirmar que não há que se confundir o contrato de arrendamento Mercantil com o de compra e venda.

Entretanto, a dúvida que se levanta é se pode-se afirmar o mesmo na hipótese da compra do bem arrendado pelo valor residual e, ainda, quando do arrendamento de bens que, por sua própria natureza ou pela natureza de sua destinação, não poderão ter outro destino que se não a compra pela arrendatário.

E como veremos adiante, foi baseado nesta dúvida, ou nesta certeza que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que, em alguns casos, o contrato de arrendamento mercantil poderia vir a ser usado como forma de elisão fiscal, na medida em que, na verdade, o contrato a ser realizado em sua essência é o de compra e venda, apenas revestido de arrendamento mercantil.

Isso por que, se a importação decorrer de contrato de compra e venda, a tributação exsurgiria indiscutível, sem que sequer se pudesse evocar a incorporação ao ativo fixo para elidir a incidência tributária, já que a própria norma constitucional admite essa imposição.

6.6. Partes integrantes

No contrato de arrendamento mercantil as partes contratantes são o arrendatário e o arrendador. Surge, contudo, uma terceira pessoa, o vendedor do bem. Muito embora esse possa entrar em relações com o arrendatário, nas questões preliminares para a feitura do contrato, quando este escolhe a coisa e muitas vezes acerta o preço, na realidade a relação jurídica do vendedor se dá apenas com o arrendador, com o qual faz um contrato de venda comum. Como vendedor, garante este ao comprador a coisa vendida. Se o contrato estabelece que ele responderá perante o arrendatário e não o comprador, é porque, como acima foi dito, há uma estipulação em favor deste aceita expressamente no contrato de compra e venda.⁴⁴

A arrendadora será necessariamente uma pessoa jurídica mercantil, por força de dispositivos esculpidos na Lei 6.099/74 (art. 1º, parágrafo único e 2º e parágrafos), como por exemplo, bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e instituições financeiras autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes. A pessoa física está afastada da prática de tal atividade na qualidade de arrendadora.

Ademais, não se pode olvidar que a forma da sociedade deve ser anônima, em consonância com o art. 4º da resolução 2.039.

6.7 Arrendamento mercantil de veículos e aeronaves

Prática muito usual é aquela atinente à Indústria aeronáutica de grande porte valer-se de modalidade peculiar de arrendamento mercantil para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.

⁴⁴ MARTINS. Fran. Contratos e obrigações comerciais. 14ª Ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1997, p

Não há, nesse caso que se falar em circulação de mercadoria, na medida em que as arrendadoras permanecem, ao final do termo de contrato, proprietárias dos bens transferidos temporariamente ao uso das companhias de navegação aérea, não sendo previsto a sua posterior transferência ao domínio do arrendatário.

E circulação, conforme ensina Geraldo Ataliba, a saída apenas física de um certo bem não é molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo possível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, a transferência de domínio.⁴⁵

Vê-se, portanto, que no caso do arrendamento mercantil de veículos e aeronaves, trata-se apenas de circulação econômica, que envolve a transferência de domínio, não sendo esta sujeita à incidência do ICMS.

6.8 Arrendamento mercantil de equipamento destinado ao ativo fixo da Arrendatária

Com relação à incidência de ICMS sobre a importação de bem a ser incorporado ao ativo fixo do contribuinte, adquirido sob o regime de leasing firmado entre o arrendatário brasileiro e a instituição arrendadora sediada no exterior, devemos tecer os seguintes apontamentos. (RE 206.069).

Devemos salientar que os bens importados destinados ao ativo fixo do arrendatário, até pela destinação que têm, somente em raras hipóteses poderão ser devolvidos ao arrendador, razão pela qual fica descaracterizado o contrato de arrendamento mercantil, tratando-se, ao contrário, de “contrato de compra e venda financiado”.

Como exemplo, podemos tomar o caso de um motor (bem arrendado) que será usado em determinada plataforma de petróleo da arrendatária. Ora, pela própria natureza de sua destinação, é público e notório que as plataformas não são, após finalizado seu ciclo de exploração, “desmontadas” ou remetidas à outra localização.

Não. Apenas, abandona-se a tal exploradora e, por conseguinte, a grande maioria dos bens que eram à ela intrínsecos. Assim, não há qualquer chance da arrendatária devolver os bens

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. Conflitos entre icms-iss-ipi. Revista de direito tributário. Vols. 7/8, RT, São Paulo

importados por arrendamento mercantil, para utilização naquela plataforma, somente para o caso do fisco cobrar-lhe os tributos devidos, eis que não descaracterizado o arrendamento mercantil.

E o fisco, por sua vez, não poderia fiscalizar e cobrar cada mercadoria importada por contrato de arrendamento mercantil que não é devolvida ao arrendador, ou comprada, ao final por seu valor residual.

7 DA INCIDÊNCIA DO ICMS NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

O Objetivo do presente estudo é a verificação da incidência do ICMS nos contratos de arrendamento mercantil, tendo em vista sua natureza jurídica híbrida e amplamente discutida, bem como as peculiares características do referido imposto.

Analisaremos a seguir as hipóteses de incidência nas duas espécies de importação, quais sejam, a importação de equipamento técnico a ser incorporado ao ativo fixo do “contribuinte” e a importação de veículos e aeronaves, bem como a efetiva ocorrência ou não do fato gerador do ICMS.

Concomitantemente, serão verificados os atuais posicionamentos das Cortes Superiores, quais sejam, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal e seus principais reflexos no âmbito do Direito Tributário Brasileiro.

7.1 Da incidência de ICMS sobre a importação de mercadoria importada e o posicionamento das Cortes Superiores

Restará explicitado a seguir a espécie de incidência de ICMS sobre importação de mercadoria importada, adquirido sob o regime de leasing firmado entre arrendatário brasileiro e instituição arrendadora sediada no exterior.

Prescinde, como bem asseverou a ilustre Ministra Relatora do RE nº 206.069, a imposição de ICMS, da verificação da natureza do negócio jurídico ensejador da importação. No referido julgado, discutiu-se a hipótese de incidência do ICMS sobre a importação de equipamento técnico a ser incorporado ao ativo fixo do contribuinte.

Restou pacificado que uma vez concretizada a importação mediante a entrada de mercadoria ou bem destinado ao ativo fixo, tem-se por ocorrida a circulação econômica, por presunção constitucional.

Importa ressaltar que a Constituição elegeu o elemento fático “entrada de mercadoria importada” como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e dispensou indagações acerca dos contornos do negócio jurídico realizado no exterior.

E de fato, caso houvesse a necessidade da análise dos negócios que motivaram a entrada da mercadoria importada, para fins de verificação da possibilidade de tributação em ICMS, traria como consequência imensa dificuldade na imposição do tributo sobre a importação de um bem adquirido por força de contrato internacional que eventualmente não encontre correspondente no direito brasileiro.

Assim, não cabe ao fisco analisar a natureza do contrato firmado para a cobrança ou não do ICMS quando da importação de mercadoria do exterior. Esse foi o entendimento que restou pacificado perante o Supremo Tribunal Federal, determinando que é devido o ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, qualquer que seja a natureza do ajuste internacional motivador da importação, conforme pode-se concluir pela leitura da ementa do RE nº 206.069:

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.

7.2 Da incidência de ICMS sobre a importação de veículos e aeronaves e o posicionamento das Cortes Superiores

Não obstante o pacificado entendimento exarado pelo Supremo Tribunal federal, aquela corte achou por bem trazer à baila nova discussão acerca do tema, que, acharam os ilustres Ministros, deveria ser melhor analisada. Trata-se da espécie de incidência de imposto que tem como fato gerador a importação de veículos e aeronaves mediante a operação de Arrendamento Mercantil.

Muito se discutiu até o acertado posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança, na medida em que esta é a hipótese clássica da ocorrência de contrato de Arrendamento Mercantil, na medida em que o que se pretende é realmente a permanência da propriedade dos bens transferidos temporariamente aos arrendatários pelos Arrendadores.

Caso ficasse estabelecido o mesmo entendimento do RE nº 206.069, estar-se-ia diante da aniquilação do contrato de arrendamento mercantil do direito brasileiro, eis que igualar-se-ia este ao contrato de compra e venda.

A compra, como já dito no presente escopo, ao final do contrato de arrendamento mercantil, é de fato, somente uma hipótese, não sendo característica intrínseca do contrato. Por esta razão, nada mais acertado que o julgamento do RE 461.968, que decidiu pela inconstitucionalidade da exigência, diferenciando esta hipótese de todas demais, por se tratar aqui, realmente de leasing.

Nas palavras do ilustre Relator do Recurso extraordinário, Ministro Eros Grau:

Essa circunstância importa em que não se verifique, no caso, circulação de mercadoria, pressuposto da incidência do tributo de que se cuida. 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.

A circulação de que aqui se trata é a circulação econômica, envolvendo transferência de domínio.(...)

Daí devemos dizer que, de pronto, que na hipótese de que ora cogitamos – arrendamento mercantil contratado pela indústria de aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pela companhias de navegação aérea,

de aeronaves por ela construídas – não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS.

(...)

E nem se alegue que se aplica ao caso o precedente do RE nº 206.069.

O que restou ali pacificado, foi o entendimento de que indevida é a incidência do ICMS sobre a importação de equipamentos em virtude de arrendamento mercantil contrato por Indústria Aeronáutica para viabilizar o uso de aeronaves por ela construídas.

Isso por que, conforme já explicitado, é típico o arrendamento mercantil de veículos e aeronaves e por esta razão, não se pode cobrar ICMS sem que haja circulação jurídica de bens e mercadorias.

Assim, entendemos acertado o entendimento abaixo ementado no sentido de decidir por descabida a incidência de ICMS quando da celebração de arrendamento mercantil para importação de bens quando este é típico e não pode ser caracterizado pela circulação jurídica de bens e mercadorias.

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.

8 CONCLUSÃO

Expostos todos os argumentos, conceitos e premissas, devemos concluir que o contrato de arrendamento mercantil, via de regra, é operação jurídica da qual deva decorrer a incidência de ICMS.

Nada mais acertado, que o decidido pela Corte Suprema, diferenciando os tipos de arrendamento mercantil, usualmente celebrados. Ora, se a própria natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil deve ser considerada anômala, deve-se considerar também todas as suas nuances.

Portanto, a circulação de mercadoria decorrente do contrato de arrendamento mercantil, poderá sujeitar-se a incidência de ICMS, embora não em todas as hipóteses.

Conforme aqui estudado, três hipóteses de incidência devem ser levadas em consideração: a importação do exterior, mediante contrato de arrendamento mercantil: de mercadorias destinadas ao ativo fixo da arrendatária e de veículos e aeronaves.

Isso porque, conforme visto, a incidência de ICMS nas importações do exterior de veículos e aeronaves não deve prosperar, na medida em que consubstancia-se tal hipótese a própria essência do contrato de arrendamento mercantil e tributar tal modalidade de contrato iria acabar por extirpando o mesmo do ordenamento jurídico pátrio, em afronta direta à liberdade dos indivíduos de contratar. Assim, restou pacificada e, a nosso ver, acertadamente, que não incide ICMS na importação de veículos e aeronaves mediante contrato de arrendamento mercantil.

Situação diversa é a da hipótese de incidência de ICMS na entrada de mercadoria importada destinada ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento mediante operação de arrendamento mercantil. Decidiu o Supremo tribunal Federal que em razão da própria natureza da mercadoria ou de sua destinação, deverá incidir ICMS quando de sua importação mediante leasing.

Ora, como restou evidenciado, é mais do que comum a prática de importar mercadoria mediante este tipo de contrato, tão somente como forma de elisão fiscal. Isso porque, no caso do arrendatário optar pela compra da mercadoria, outra saída não teria senão submeter-se a incidência do imposto.

Assim, “adquire” mercadoria mediante contrato de arrendamento mercantil, mesmo tendo plena consciência de que seja pela natureza de sua destinação, seja pela sua própria natureza, aquela mercadoria jamais será devolvida à arrendadora.

E, em razão do fisco não ter possibilidade de fiscalizar tais hipóteses, tal comportamento incidiria no não pagamento do imposto, mesmo após esta passar a ser de sua propriedade.

Assim, concluímos que o Supremo Tribunal Federal, em decisões acertadas, decidiu por diferenciar as hipóteses de incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior mediante operação de arrendamento mercantil, restando pacificado que incide o referido tributo, embora não em todas as circunstâncias.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 2ª ed.. rev. São Paulo. Saraiva, 1998.
- BALEEIRO. Aliomar. LEASING. Direito tributário brasileiro. 11ª. Ed. atual. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2007.
- BRASIL. Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. In: Coleção RT Mini Códigos. Organizador: Yussef Said Cahali. 5ª. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 19-139.
- MELO. Marco auréli bezerra de. Direito das coisas. Lúmen júris 2007. rio de janeiro
- BALEEIRO. Aliomar. LEASING. Direito tributário brasileiro. 11ª. Ed. atual. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. 9. ed. rev. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.
- COSTA. Eluid José Plínio da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- DELGADO. José Augusto. LEASING. Doutrina e Jurisprudência. Curitiba. Juruá Editora, 1999.
- GUSMÃO. Daniela Ribeiro de. Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do icms. Rio de Janeiro. Lumen Júris editora, 2005.
- JR. Luiz Emydio F. da Rosa. Manual de direito financeiro e tributário. 18ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2005.
- MACHADO. Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª Ed. rev. atual. ampliada. Fortaleza. Malheiros Editores, 2004.
- MARTINS. Fran. Contratos e obrigações comerciais. 14ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1997.
- MELO. José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. São Paulo. Dialética, 2006.

RIZZARDO. Arnaldo. LEASING. Arrendamento mercantil no direito brasileiro. 3ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Editora Revista dos Tribunais, 1997.

SOUZA. Anselmo. Curso básico de direito tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro, 2007.

TORRES. Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007.

WEISS. Fernando Lemme. Princípios tributários e financeiros. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2006.