

GUSTAVO NUNES DE PINHO

**PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
SOBRE A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE
LEASING INTERNACIONAL**

Monografia apresentada para
conclusão no VI Curso de Formação
em Teoria Geral do Direito Público
do Instituto Brasiliense de Direito
Público – IDP.

Brasília

2008

RESUMO

O presente trabalho busca entender o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no tocante à incidência do ICMS nos contratos de Arrendamento Mercantil Internacional. Para tal, compararemos os Acórdãos prolatados nos autos do RE 206.069, relatado pela Ministra Ellen Gracie, onde entendeu-se pela incidência do ICMS, com o RE 461.968, relatado pelo Ministro Eros Grau, onde a Corte manifestou-se pela impossibilidade da tributação pelo ICMS dos contratos de *leasing* internacional. A metodologia de pesquisa a ser adotada é de estudo de caso, tendo em vista que esta melhor se adéqua ao objetivo do presente trabalho.

Palavras-chave:

Leasing – Arrendamento Mercantil – Internacional – Importação – ICMS –
Circulação Jurídica - RE 206.096 – RE 461.968

SUMÁRIO

SUMÁRIO.....	3
INTRODUÇÃO	4
1 HISTÓRICO.....	5
1.1 Histórico do RE 206.069.	6
1.2 Histórico do RE 461.968	7
2 Análise do julgamento do RE 206.069.....	8
3 Análise do julgamento do RE 461.968.....	14
4 COMPARAÇÃO ENTRE OS CASOS	18
CONCLUSÃO.....	21
REFERÊNCIAS.....	24

INTRODUÇÃO

A relevância do presente trabalho decorre da necessidade, de se entender os precedentes do Supremo Tribunal Federal, mantendo-se a segurança jurídica nos casos futuros.

Com efeito, as grandes empresas do mundo utilizam-se do *leasing* – seja na figura de arrendatário ou arrendador – para o incremento da atividade produtiva, especialmente quando os insumos necessários à atividade comercial das empresas se configuram de grande monta.

Podemos citar, como exemplos clássicos de produtos submetidos ao regime de *leasing* internacional, os **alto-fornos** das siderúrgicas, **aviões** de companhias aéreas de carreira, **turbinas hidroelétricas e termoelétricas, navios** de carga, dentre outros.

Desta feita, a compreensão do posicionamento da Suprema Corte orienta os indispensáveis estudos para procedimentos de elisão fiscal, tão necessários à vida empresarial do país.

Para tal, compararemos os Acórdãos prolatados nos autos do RE 206.069, relatado pela Ministra Ellen Gracie, onde entendeu-se pela incidência do ICMS, com o RE 461.968, relatado pelo Ministro Eros Grau, onde a Corte manifestou-se pela impossibilidade da tributação pelo ICMS dos contratos de *leasing* internacional.

Buscaremos, assim, verificar se estes precedentes são efetivamente opostos, ou apenas complementares, tendo em vista que existem diferenças fáticas entre os casos apreciados pela Corte Suprema.

1 HISTÓRICO

Em 1993 o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de ser incabível a incidência de ICMS nas operações de leasing internacional, tendo mantido tal posicionamento inalterado por mais de dez anos.

Tal posicionamento fundou-se na premissa de que o fato gerador do ICMS é a transferência da propriedade (efeito translativo) o que não ocorre quando da assinatura do Arrendamento Mercantil. Vejamos a posição do STJ, consagrada na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). MERCADORIA IMPORTADA. NÃO É LÍCITA A EXIGÊNCIA DE ICMS NA IMPORTAÇÃO DE AERONAVE, EM FACE DE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) CELEBRADO NO EXTERIOR.
RECURSO PROVIDO¹.

Ocorre que, em 2005, ao analisar Recurso Extraordinário da Fazenda paulista, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, o STF, sinalizou um posicionamento oposto ao que havia sido consagrado pelo STJ, uma vez que conheceu e deu provimento ao apelo para reconhecer a possibilidade da tributação, via ICMS nas operações de Arrendamento Mercantil internacional.

Entretanto, menos de dois anos depois do aludido julgamento, o Plenário do Supremo voltou a analisar a questão, desta vez sob a relatoria do Ministro Eros Grau. Nesta oportunidade sedimentou-se - de maneira diametralmente oposta à primeira apreciação - que não incide o ICMS nas operações de *leasing* internacional.

¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Turma. REsp 22299/SP Ementa: [...] Relator: Cesar Asfor Rocha. Brasília, DF, 12 out. 93. DJ de 22.11.1993, p. 24899.

1.1 Histórico do RE 206.069².

Em 12/11/1996, o processo foi distribuído por prevenção ao Ministro Otávio Gallotti. Em 27 de outubro de 2000, ao atingir a idade limite para permanência na Corte, o Relator se aposenta compulsoriamente.

A Ministra Ellen Gracie toma posse em 14/12/2000, substituindo o Min. Otávio Gallotti e conseqüentemente assumindo seu acervo de processos, nos termos do artigo 38, IV do RISTF.

O caso foi apresentado para julgamento na 1ª Turma em 18/09/2001, onde, por unanimidade, o tema foi afetado ao Plenário.

Em 1º/09/05 o processo foi julgado, ocasião na qual o Tribunal, por unanimidade, conheceu-se do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, tendo ficado vencido o Ministro Marco Aurélio Mello. Ausente justificadamente o Ministro Carlos Velloso.

Nesta oportunidade declarou-se lícita a incidência do ICMS nas operações de Arrendamento Mercantil Internacional.

Foram opostos Embargos declaratórios tempestivos pela Recorrida. Em 21/09/2006 os autos foram redistribuídos à Ministra Cármen Lúcia devido a eleição da Ministra Ellen Gracie para presidência da Corte.

Atualmente o feito está liberado para julgamento dos embargos declaratórios pelo plenário da Corte.

² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Pleno. RE 206.096. Ementa: [...] Relatora Ellen Gracie. Brasília, DF, 1º set. 05. DJ de 01.09.06, p. 19

1.2 Histórico do RE 461.968³

Em 30/06/05 o processo foi distribuído por prevenção ao Ministro Eros Grau, o qual em 06/02/07 levou o feito para julgamento na 2ª turma.

Após o voto do Relator, o Ministro Gilmar Mendes levantou questão de ordem no sentido de afetar o caso ao Pleno do Tribunal, proposta que foi acatada por unanimidade.

Em 30/05/07 o processo foi julgado no Plenário do Supremo, tendo ocasião na qual, por unanimidade, o Tribunal conheceu e negou provimento ao recurso da Fazenda do Estado de São Paulo. Ausente, justificadamente o Ministro Sepúlveda Pertence e ocasionalmente, neste julgamento, a Ministra Ellen Gracie.

A decisão foi no sentido de reconhecer a impossibilidade da incidência do ICMS nas operações de Arrendamento Mercantil iniciadas no exterior.

Em 05/09/2007 a decisão transitou em julgado, sem que fossem opostos embargos de declaração por parte da fazenda paulista.

³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Pleno. RE 461.968. Ementa: [...] Relator Eros Grau. Brasília, DF, 30 mai. 07. DJ de 24.08.07, p. 56

2 Análise do julgamento do RE 206.069

Após algumas considerações sobre julgamentos precedentes da corte e concluindo-se que não havia pertinência temática entre aqueles e este, a Ministra Ellen Gracie passa a análise da questão central do Extraordinário, qual seja, a constitucionalidade da exigência do ICMS nas operações de leasing internacional. *In verbis*:

2. Passemos, pois, ao exame da questão, concernente à constitucionalidade da exigência de ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados em decorrência de um contrato internacional de leasing.

Salientou que, mantendo a orientação da Carta anterior, o constituinte atribuiu tratamento especial ao, agora, ICMS, uma vez que, segundo a Relatora, além de manter a regra geral do tributo o legislador ainda determinou de forma expressa a incidência sobre bens importados. Citou o dispositivo Constitucional. Expressou-se nos seguintes termos:

Não se pode olvidar que o Constituinte de 1988, a exemplo do que já proclamado na Carta Pretérita, conferiu tratamento especialíssimo à incidência de ICMS sobre itens importados.

Com efeito, conquanto remanesça a circulação econômica como hipótese de incidência genérica do imposto, o legislador constitucional determinou a incidência específica do tributo sobre a entrada da mercadoria ou bem importados do exterior.

Veja-se o dispositivo, na redação original, anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001:

‘§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

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;’

A Relatora manifestou-se pela aplicação da alínea “a” de forma dissociada da regra geral constante no inciso II do artigo 155. Ou seja, afirma que incidiria o tributo independentemente do fato gerador do ICMS quando tratar-se de produtos oriundos do exterior.

No parágrafo seguinte, a Relatora afirma que a entrada fática da mercadoria no país teria sido elevada ao nível de fato gerador do ICMS, independentemente da natureza jurídica do contrato que trouxe o bem ao país. Vejamos:

O exame desse dispositivo revela que, nessa circunstância, a imposição de ICMS prescinde da verificação da natureza do negócio jurídico ensejador da importação. A Constituição Federal 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.

Prosseguindo em seu voto, consignou mais uma vez, que o fato gerador do ICMS para a nova Carta, seria a entrada física do bem no país, nos seguintes termos:

Veja-se que, a par de incidir sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, fez o Constituinte de 1988 constar do Texto Constitucional a expressa ressalva da incidência sobre “a entrada” do bem importado.

Mais adiante, consigna-se que ocorrida a importação e conseqüentemente a entrada do bem em território nacional estaria caracterizada a circulação jurídica da mercadoria por **presunção**. *Verbis*:

Assim, 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.

Temos, assim, de forma expressa, a manifestação pela legalidade de incidência tributária por fato gerador presumido.

Perseguindo em sua explanação, a Relatora exprime sua preocupação com a arrecadação tributária, afirmando que caso não fosse adotado tal raciocínio, os negócios jurídicos celebrados no exterior estariam fora do alcance das normas tributárias brasileiras e conseqüentemente do fisco nacional, dessa forma havendo impossibilidade de tributar a avença. Confira-se:

E nem poderia ser de outra maneira, visto que o negócio jurídico ensejador da importação não se encontra ao alcance do fisco brasileiro, nem foi pautado pelas leis brasileiras, mas realizado no exterior. Por essa razão, em face da impossibilidade de tributar o ajuste – a teor da regra das transações internas, em que o vendedor é o contribuinte do ICMS – o legislador constituinte optou por sujeitar ao ICMS o resultado do ajuste, consubstanciado na entrada da mercadoria importada. Eis por que, em contraponto ao sistema da incidência genérica sobre a circulação econômica, o imposto será recolhido pelo comprador do bem que seja contribuinte do ICMS.

Neste ponto, afirma o voto, que tal negócio está fora do alcance normativo-tributário brasileiro e mesmo assim entende pela incidência do tributo.

Mais a frente é citada doutrina a corroborar tal interpretação e afirma-se que não se trata de fato gerador presumido, a teor do verbete 661 da súmula do STF. *Verbis*:

[...]

Aqui não se cuida de fato gerador presumido, sendo certo que este Tribunal já reconheceu a especificidade da incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, a autorizar, inclusive, a exigência de quitação tributária para fins de desembaraço aduaneiro (RE 193.817, Plenário, Rel. para o acórdão Min. Ilmar Galvão, por maioria, precedente consolidado na Súmula 661).

Em seguida, afirma-se que a análise do tipo contratual – para verificar a incidência tributária – causaria “transtornos” ao fisco e poderia causar a inviabilidade da tributação. *Ipsis litteris*:

O fato é que 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 conseqüência uma 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, ou cujos contornos,

em sede internacional, se revelem distantes dos realizados em território brasileiro.

Prosseguindo, é feito um breve comentário sobre um dos requisitos do *leasing* e afirma-se que a devolução do bem arrendado encontraria obstáculos físicos, naturais e fáticos. Veja-se

De fato, um dos elementos definidores da operação de *leasing* é a opção do arrendatário, ao final do contrato, pela renovação do acerto, pela compra ou pela devolução do bem ao arrendador. Ora, a transferência da posse do bem, do arrendatário brasileiro de volta para o arrendador sediado no exterior, encontra obstáculos naturais, físicos e fáticos, numa indicação de que essa operação internacional talvez não albergue a precariedade da posse sobre o bem, elemento particular do instituto previsto na Lei nº 6.099/74.

Como conseqüência, entende que não havendo a “precariedade” da posse, estaria desnaturado o contrato de *leasing*.

Cita doutrina, e afirma que caso a entrada do bem tivesse se dado através de um contrato de compra e venda, seria inegável a incidência tributária através do ICMS. *In verbis*:

[...]

Do exame dos autos concluo que, se houvesse a importação decorrido 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.

Com efeito, justifica-se incidência do ICMS através da analogia à compra e venda. Ou seja, afirma-se que caso fosse compra e venda, seria inegável a incidência tributária, assim, aplica-se o tributo por analogia.

Afirma, a seguir, que caso fosse sedimentado entendimento contrário, haveria uma “desestímulo” a prática da compra e venda internacional a fim de se evitar a incidência tributária. Tal afirmação foi feita nos seguintes termos:

Entendimento contrário (ou seja, o de que a operação externa de leasing não autoriza a cobrança de ICMS) levaria ao estímulo de que as aquisições de bens de capital passassem a ser feitas por essa via de ajuste, para assim evitar a incidência tributária.

Em seguida, afirma que a Lei Complementar 87/96 não é aplicável ao caso, tendo em vista que trata-se de negócio internacional de Arrendamento Mercantil, cita outra doutrina, reitera os argumentos já consignados e conclui por conhecer e dar provimento ao recurso do fisco. Vejamos:

Nem se alegue que a questão teria resposta prevista na Lei Complementar 87/96, que prevê:

[...]

Ou seja, o imposto incidirá se for exercida a opção de compra pelo arrendatário.

Ora, esse dispositivo aplica-se, tão-somente, a operações internas de arrendamento mercantil. Não se revela factível, nas hipóteses como a dos autos, a incidência do ICMS por ocasião da opção pela compra do bem, por parte do arrendatário sediado no Brasil.

Tudo porque, a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS, nem o arrendador sediado no exterior é contribuinte. Por essa razão é que a Constituição Federal estabeleceu a entrada da mercadoria importada como fato gerador do imposto, a ser recolhido pelo comprador/arrendatário no Brasil.

[...]

Como se vê, por ocasião da opção de compra, a possibilidade da tributação em ICMS estará exaurida, seja porque o bem já terá entrado no país em momento anterior, seja por que o arrendador sediado no exterior não é contribuinte do ICMS.

Ante o exposto, admito a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, qualquer que seja a natureza do ajuste internacional motivador da importação.

Em consequência, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento.

Em síntese, temos que o Plenário do STF, por maioria, decidiu que incide o ICMS nas operações de leasing internacional, fundado nas seguintes premissas:

- i. O bem passou a integrar o ativo fixo e desta feita não poderia ser restituído, assim, deve incidir o ICMS como em um caso de Compra e Venda (objeto de Embargos Declaratórios);

- ii. A entrada do bem em território nacional é fato gerador do ICMS, independentemente do motivo ou tipo de contrato celebrado.

- iii. O momento do fato gerador do ICMS ocorre com a simples entrada do bem em território nacional;

3 Análise do julgamento do RE 461.968

Inicialmente, o Ministro Eros Grau afirmou que o presente caso tem peculiaridades, uma vez que a indústria aeronáutica utiliza-se do leasing puro, tendo em vista que as aeronaves são devolvidas após o término do contrato, e que, dessa forma, jamais passariam ao domínio⁴ do arrendatário. *In verbis*:

Devo sublinhar inicialmente determinada circunstância, atinente ao fato de a 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 construída.

2. Por mais estranho que possa parecer, aqui é a normalidade que apresenta ser peculiar. Pois de arrendamento mesmo se trará nesses casos. Vale dizer: ainda que se fale em leasing, as arrendadoras [= indústria aeronáutica direta ou indiretamente] permanecem, ao final do tempo contratado, proprietárias dos bens transferidos temporariamente ao uso das companhias de navegação aérea. Esse é um fato notório. Quando as aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as compõem são importadas em regime de leasing não se prevê a sua posterior transferência ao domínio do arrendatário.

Afirma ainda que o artigo 155, II, da Carta da República refere-se tão somente a circulação jurídica de mercadorias, e cita Geraldo Ataliba a corroborar tal entendimento. Tal colocação é feita nos seguintes termos:

3. Ora, essa circunstância importa 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 internacional e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

4. A circulação de que aqui se trata é circulação econômica envolvendo transferência de domínio. Veja-se, por todos, GERALDO ATALIBA:

[...]

⁴ Observa-se que durante todo o voto foi utilizada a expressão domínio, referindo-se a domínio indireto, ou seja, condição inerente a propriedade. De outra forma não poderia ser, tendo em vista que obviamente o domínio direto, ligado a posse, é sim transferido aos arrendatários.

Prosseguindo em seu voto, o Ministro Eros Grau afirma que tal posicionamento – de que o ICMS só incide sobre circulação jurídica de bens – é incontestável e cita alguns precedentes recentes da Corte. Vejamos:

5. Isso me parece inquestionável. Em recente decisão, o Ministro Sepúlveda Pertence, ao negar seguimento ao AI n. 605.950, DJ de 9.10.06, reafirmou entendimento do Plenário desta Corte que, no julgamento do RE n. 158,834, DJ de 23.10.02, Relator Ministro Marco Aurélio, considerou indevida a exigência de pagamento de ICMS em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Relembre-se ter naquela ocasião sustentado, o Ministro Marco Aurélio, que “[a] saída apenas física de um certo bem não é de molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a exigência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria, pressuposto, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em ‘Direito Tributário Brasileiro’, a transferência de domínio”.

No parágrafo seguinte, afirma que, de plano, é possível verificar que não ocorre a troca de domínio no caso em análise. *Ipsis litteris*:

6. Daí devemos dizer, de prono, que na hipótese que ora cogitamos --- arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas --- não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita ao ICMS.

Posteriormente, passa-se a análise dos dispositivos constitucionais invocados, a saber, inc. IX, alínea “a” do parágrafo 2º do art. 155 da Carta da República, afirmando que duas interpretações podem ser feitas. Confira-se o posicionamento do Ministro:

7. Essa verificação informará a correta compreensão do preceito veiculado pelo inciso IX, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil.

8. No mínimo duas leituras poderiam ser feitas desse texto, a primeira delas conduzindo à equivocada suposição de que:

A primeira suposição, equivocada, sob a ótica do próprio Relator, é que qualquer entrada de bens ou mercadorias geraria a incidência do ICMS. *In verbis*:

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

Assim, o Relator renega o entendimento de que a simples entrada física do bem em território nacional ensejaria a incidência do imposto estadual.

Discorrendo sobre a segunda possibilidade, o Ministro Relator afirma que esta é, além da leitura, uma compreensão do todo normativo. Tal assertiva restou consignada nos seguintes termos:

qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior --- desde que atinente a operações relativas 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.

Assim, é adotado o posicionamento segundo o qual é necessário verificar-se se o contrato internacional gerou, efetivamente, a circulação jurídica da mercadoria, para avaliar a possibilidade ou não da incidência do ICMS sobre a entrada de bens no país.

Posteriormente, o Ministro Relator passa a reafirmar o entendimento de que a incidência do ICMS só se dá quando há efetiva circulação jurídica da mercadoria, uma vez que o referido art. 155, § 2º, inc. IX, alínea “a”, não instituiu imposto sobre entrada de bens no país. *Verbis*:

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

11. Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do §2º do artigo 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física jurídica.

12. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operações relativa a sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS.

13. Daí porque o tributo não incide sobre a importação de aeronave, equipamentos e peças mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing) a que respeita o recurso extraordinário.

Em seguida, tenta-se demonstrar a diferença entre o presente caso e o relatado pela Ministra Ellen Gracie. Seguem os termos do Relator:

14. E nem se alegue que se aplica ao caso o precedente do RE n. 206.069, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, no bojo do qual se verifica a circulação mercantil, pressuposto da incidência do ICMS. Neste caso, aliás, acompanhei a relatora. Mas o precedente disse com a importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação na qual a operação do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária, com salientou a eminente relatora.

15. Tanto o precedente supõe essa compra que a eminente relatora a certo ponto do seu voto afirma: “[e]is por que, em contraponto ao sistema da incidência genérica sobre a circulação econômica, o imposto será recolhido pelo comprador do bem que seja contribuinte do ICMS”. Daí também, porque não se o pode aplicar às prestadoras de serviços de transporte aéreo, em relação às quais não incide ICMS, como foi decidido por esta Corte na ADI 1.600.

16. Observo, por fim, que as importações de que se trata nos autos são anteriores às alterações introduzidas no inciso IX, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil pela Emenda Constitucional n. 33/2001, não se destinando, os equipamentos importados, ao consumo ou ao ativo fixo da recorrente TAM – Linhas Aéreas S.A.

Assim, o Ministro Relator (Eros Grau) votou no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso do Estado de São Paulo, sendo acompanhado à Unanimidade⁵, pelos seguintes fundamentos:

- i. Não existe a circulação jurídica da mercadoria a ensejar o fato gerador de ICMS, uma vez que não há a transferência da propriedade (posse indireta);
- ii. A simples entrada física do bem em território nacional não é fato gerador do ICMS, tendo em vista que é condição para a incidência do imposto é a operação de circulação de mercadoria.

⁵ Ausente, justificadamente o Ministro Sepúlveda Pertence e ocasionalmente, neste julgamento, a Ministra Ellen Gracie

4 COMPARAÇÃO ENTRE OS CASOS

Passamos a verificar semelhanças e diferenças – fáticas e jurídicas – existentes entre os dois casos para analisarmos com mais profundidade as decisões prolatadas pela Suprema Corte.

O caso sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie tinha como objeto de fundo o Arrendamento Mercantil de um forno para a recuperação de lâminas de vidro plano.

Segundo o Acórdão, tal equipamento destinava-se ao ativo fixo da empresa (fls. 259). Salienda-se, entretanto, que tal premissa é objeto de Embargos de Declaração, tendo em vista que segundo consta nos autos tal equipamento foi trazido ao país com propósito específico (fls. 288/294).

No caso relatado pelo Min. Eros Grau, o objeto de fundo era uma aeronave trazida ao país por tempo determinado e que já havia sido restituída ao arrendador.

O debate sobre a não integração do bem ao ativo fixo não influenciou na decisão devido à previa devolução do bem.

Quanto às observações feitas no tocante aos RE 206.096 temos que a Ministra Relatora entendeu que a EC 33/2001 elevou a entrada física do bem no país ao *status* de fato gerador do ICMS-Importação, e que, dessa forma, a incidência do tributo independeria da natureza jurídica do contrato causador da entrada do bem em território nacional.

Outrossim, as premissas que RE 206.069 que levaram ao provimento do recuso forma as seguintes:

- i. O bem passou a integrar o ativo fixo e desta feita não poderia ser restituído, assim, deve incidir o ICMS como em um caso de Compra e Venda (objeto de Embargos Declaratórios);
- ii. A entrada do bem em território nacional é fato gerador do ICMS, independentemente do motivo ou tipo de contrato celebrado.
- iii. O momento do fato gerador do ICMS ocorre com a simples entrada do bem em território nacional;

Verificou-se, com base em diversas passagens expressas do texto, que tal posicionamento buscou possibilitar a tributação dos contratos de Arrendamento Mercantil da mesma forma que são tributadas as operações de compra e venda internacional, tendo em vista que o bem arrendado não havia sido devolvido, uma vez que o arrendatário fizera a opção de compra com a quitação do VRG (Valor Residual em Garantia).

No tocante ao RE 461.968, o Ministro Eros Grau, em posicionamento contrário ao expressado anteriormente pela Ministra Ellen Gracie, afirmou que é **sim necessária** a verificação da natureza jurídica contratual a fim de possibilitar, ou não, a incidência do ICMS nas operações internacional.

Neste caso, como o bem (avião) já havia sido devolvido ao Arrendador, assim, o Tribunal decidiu pela impossibilidade da incidência tributária do ICMS no *leasing* internacional.

Tal assertiva é comprovada pelo fato de que o Plenário analisou minuciosamente a natureza jurídica do contrato de Arrendamento Mercantil, decidindo-se pela **não incidência do tributo** nas operações de *leasing* internacional.

As premissas que levaram a este posicionamento do plenário do Supremo Tribunal Federal forma as seguintes:

- i. Não existe a circulação jurídica da mercadoria a ensejar o fato gerador de ICMS, uma vez que não há a transferência da propriedade (posse indireta);
- ii. A simples entrada física do bem em território nacional não é fato gerador do ICMS, tendo em vista que é condição para a incidência do imposto a operação de circulação de mercadoria.

CONCLUSÃO

No primeiro julgamento, consignou-se o entendimento de que a entrada do bem é fato gerador do ICMS, na segunda manifestação da Corte, o Relator reputa como “equivocada” tal premissa.

Demonstrando outra contradição entre os dois casos, temos que o Ministro Eros Grau expressamente refutou a hipótese de incidência tributária sem que se avaliasse a natureza jurídica do contrato que trouxe o bem para ao território nacional. Premissa defendida e aprovada no primeiro julgamento.

Assim, temos por incontroversa a disparidade existente entre os dois Acórdãos aqui em análise.

A posição defendida pelo Ministro Eros Grau apresenta sintonia tanto com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁶, como com a esmagadora doutrina pátria⁷.

Assim, o objetivo da conclusão adotada no julgamento do RE 206.069 foi – aparentemente – evitar a elisão⁸ fiscal realizada pelas empresas

⁶ Vide:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Turma. REsp 22.299/SP. Ementa [...] Relator: Cesar Asfor Rocha. Brasília, DF, 20. out. 93. DJ de 22.11.93 p. 24899.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 2ª Turma. REsp 542.379/SP. Ementa [...] Relator: Franciulli Netto, Brasília, DF, 16. set. 03, DJ 13. out. 03 p. 356.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Seção. REsp 692.945/SP, Ementa [...] Relator: Eliana Calmon, Brasília, DF, 23. ago. 06, DJ 11. set. 06 p. 224.

⁷ Vide:

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 532.

BALEIRO, Alomar. **Direito Tributário.** 11. ed., Ed. Forense. Rio de Janeiro 2000. p. 374.

⁸Vide:

Voto-vista do Min. Marco Aurélio e debate com Min. Nelson Jobim *in*. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.** Pleno. RE 206.096. Ementa: [...] Relatora Ellen Gracie. Brasília, DF, 1º set. 05. DJ de 01.09.06, p. 19.

adquirindo bens através do sistema de *leasing* para a composição de seu ativo fixo, o que vem gerando uma diminuição na arrecadação do ICMS.

Entretanto, a medida mostrou-se demasiada, tendo em vista que passou a exigir-se o ICMS até nos contratos de aluguel internacional⁹, onde sequer existe a opção de compra do bem.

Desta feita, o julgamento do RE 461.968 buscou corrigir tal distorção, ao impedir a cobrança do tributo sobre bens que não passaram – ao final do contrato – à propriedade do arrendatário.

Assim, temos que a Corte acabou por negar a natureza jurídica do *leasing* como contrato autônomo, de natureza jurídica própria e requisitos de existência e validade independentes de outros tipos contratuais.

Com efeito, aplicou-se aos bens que tiveram a opção de compra feita pelo arrendatário a legislação atinente à compra-e-venda internacional (incidência do ICMS).

Por outro lado, aplicou-se o modelo relativo ao aluguel, quando existir a devolução do bem (não incidência do ICMS).

A oposição entre os posicionamentos *supra* tornou-se mais evidente em 04/02/09 quando a Ministra Ellen Gracie levou à apreciação do plenário o RE 226.899 o qual tem o mesmo mérito constitucional apreciado nos RREE 206.069 e 461.968.

⁹ Vide:

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. 10ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento 8510325500 Ementa [...] Relator: Antonio Carlos Villen. São Paulo, SP, 17 nov. 08; **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO.** 3ª Câmara de Direito Público. Embargos Infringentes 6711935002 Ementa [...] Relator: Magalhães Coelho. São Paulo, SP, 26. set. 08; **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO.** 3ª Câmara de Direito Público. Apelação Com Revisão 8057275500. Ementa [...] Relator: Magalhães Coelho. São Paulo, SP, 13. out. 08;

Este último caso é – faticamente – idêntico ao relatado pelo Ministro Eros Grau, ou seja, trata-se de uma aeronave arrendada através de *leasing* internacional, e já devolvida ao arrendador. Salienta-se que neste caso sequer existia no contrato a opção de compra do bem.

Ocorre que a Ministra Relatora fez expressa referência ao voto do Ministro Eros Grau, afirmando que, em seu entender, a solução para os três casos é a mesma, qual seja, a incidência do ICMS.

Após o voto da Ministra Ellen Gracie o julgamento foi interrompido devido ao pedido de vista do Ministro Eros Grau.

Desta feita, acreditamos ser incontroverso a disparidade entre os posicionamentos adotados na apreciação dos RREE 206.069 e 461.968.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. 1. ed. Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo 1966.

BALEEIRO, Alomar. Direito Tributário. 11. ed., Ed. Forense. Rio de Janeiro 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. RE nº 299.079. Ementa: [...] Relator: Carlos Brito. Brasília, DF, 30 jun. 04. DJ de 16.06.04, p. 20.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2ª Turma. RE-AgR 441537. Ementa: [...] Relator: Eros Grau. Brasília, DF, 05 set. 06. DJ de 29.9.06, p. 66.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. 10ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento 8510325500 Ementa [...] Relator: Antonio Carlos Villen. São Paulo, SP, 17 nov. 08;

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. 3ª Câmara de Direito Público. Embargos Infringentes 6711935002 Ementa [...] Relator: Magalhães Coelho. São Paulo, SP, 26. set. 08;

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. 3ª Câmara de Direito Público. Apelação Com Revisão 8057275500. Ementa [...] Relator: Magalhães Coelho. São Paulo, SP, 13. out. 08;