

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Gustavo de Siqueira Campos

**Não incidência do ICMS sobre importações realizadas a
título de arrendamento mercantil**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Gustavo de Siqueira Campos

**Não incidência do ICMS sobre importações realizadas a
título de arrendamento mercantil**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Doutor Roque Antonio Carrazza.

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2010

Banca Examinadora

*Dedico este trabalho aos meus pais, Sérgio e Maria
Luiza, por todas as oportunidades que me
proporcionaram ao longo da vida, e por seu amor
incondicional.*

AGRADECIMENTOS

Ao ilustre Professor Roque Antonio Carrazza, pela orientação e auxílio na elaboração do presente estudo.

À Professora Julcira Maria de Mello Vianna, por todos os ensinamentos desde os tempos de graduação, e pelo inestimável convite e oportunidade de integrar sua equipe de assistentes na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Ao meu grande amigo Hélio Barthem Neto, pelos primeiros e muitos ensinamentos jurídicos que tive em minha vida profissional.

Ao Roberto de Siqueira Campos, pela primeira oportunidade profissional, que levou ao contato com o intrigante tema objeto deste estudo.

Aos meus pais, Sérgio e Maria Luiza, por todo o apoio e motivação dados ao longo da vida e da elaboração deste trabalho.

À minha esposa, Susan, pela paciência e pelo estímulo durante todo o desenvolvimento deste estudo.

RESUMO

A discussão jurídica acerca da incidência ou não do ICMS nas importações realizadas a título de arrendamento mercantil vem sendo travada já há algum tempo. Com menos intensidade durante a vigência da Constituição passada, esse debate adquiriu novos contornos com o advento da Constituição Federal de 1988 e ficou ainda mais intenso com a alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 33/2001. De fato, a discussão sobre o tema objeto de estudo, que estava em vias de pacificação pelos Tribunais Superiores pátrios, voltou à tona após a referida alteração constitucional, sob nova ótica e com renovados argumentos jurídicos, a sustentar as mais variadas posições. O objetivo inicial do presente estudo, nesse contexto, é o de analisar, histórica e sistematicamente, as normas que outorgam competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS sobre as operações de importação promovidas por pessoas físicas ou jurídicas estabelecidas no país, firmando as premissas de incidência do referido imposto, inclusive após as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01. O objetivo final do estudo é, após a realização de uma detalhada análise histórica e legal do instituto do arrendamento mercantil no Brasil, verificar se as importações realizadas sob essa modalidade jurídica ensejam ou não a incidência do ICMS. Para tanto, aprofunda-se o estudo constitucional, legal, doutrinário e jurisprudencial do tema, que, interpenetrando-se, dão origem a sólidos fundamentos jurídicos que amparam a conclusão no sentido de que não há incidência do ICMS nas importações realizadas a título de arrendamento mercantil.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

ABSTRACT

The legal discussion concerning whether imports through leasing (*arrendamento mercantil*) are or are not subject to ICMS has been underway for some time. Though less intense during the validity of the previous Constitution, this debate acquired new impetus following the advent of the Constitution of 1988 and even more so following the passage of Constitutional Amendment no. 33 in 2001. In fact, the discussion concerning the question which is the topic of this study once again came to the foreground, subsequent to said amendment, from a new perspective and with a variety of renewed legal arguments, despite having almost become settled law through the jurisprudence of the Higher Courts prior to that point. In this context, the initial objective of this study is to conduct a historical and systematic analysis of the norms governing the power of the States and the Federal District to institute ICMS levies on imports carried out by natural and legal persons residing in the country, confirming the premises underlying the scope of said tax, including the alterations enacted under Constitutional Amendment no. 33 (2001). This study's final objective, following a detailed historical and legal analysis of the institution of leasing (*arrendamento mercantil*) in Brazil, is to determine whether or not imports realized under said legal concept are subject to ICMS. To this end, a deep and cross-referenced examination of the constitutional, legal, and jurisprudential aspects of the theme, as well as of the related scholarship, is necessary to discover the solid legal foundations for the claim that imports through leasing (*arrendamento mercantil*) should not be subject to ICMS.

KEYWORDS: ICMS. *ARRENDAMENTO MERCANTIL*. LEASING. IMPORTS. TAX TREATMENT.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS OPERAÇÕES MERCANTIS.....	6
1.1 A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS Operações Mercantis.....	7
1.1.1 O antecedente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Operações Mercantis	9
1.1.1.1 Critério Material.....	10
1.1.1.2 Critério Espacial.....	18
1.1.1.3 Critério Temporal	19
1.1.2 O conseqüente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Operações Mercantis	20
1.1.2.1 Critério Pessoal.....	21
1.1.2.2 Critério Quantitativo	23
2. ICMS IMPORTAÇÃO.....	29
2.1 A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS Importação.....	31
2.1.1 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Importação.....	32
2.1.1.1 Critério Material.....	33
2.1.1.2 Critério Espacial.....	37
2.1.1.3 Critério Temporal	37
2.1.2 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Importação	38
2.1.2.1 Critério Pessoal.....	39
2.1.2.2 Critério Quantitativo	40
2.2 A Emenda Constitucional n. 33/01	42
2.2.1 As alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01	45
2.2.1.1 O Critério Pessoal da Regra-Matriz de Incidência Tributária	46

2.2.1.2 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária	48
3. ARRENDAMENTO MERCANTIL.....	55
3.1 Definições e Disposições Legislativas	57
3.2 O ICMS e o Arrendamento Mercantil	66
3.2.1 O Critério Material do ICMS Importação e o Arrendamento Mercantil	67
3.2.2 A Base de Cálculo do ICMS Importação e o Arrendamento Mercantil.....	71
3.3. O Aparente Conflito: o ICMS Importação e o Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros.....	83
3.3.1 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros.....	84
3.4 A Lei Complementar n. 87/1996 e o Arrendamento Mercantil	90
3.5 A Jurisprudência	95
CONCLUSÃO	102
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	106

INTRODUÇÃO

O arrendamento mercantil ou *leasing*, como será adiante detalhadamente exposto, teve sua origem na primeira metade do século passado e vem a cada dia sendo mais utilizado por pessoas físicas e jurídicas, seja em razão da necessidade de uso de um bem, cujo alto valor impede sua aquisição, seja visando à otimização de recursos no desempenho de suas atividades sociais.

Com o incremento na utilização e com a própria modernização desse instituto jurídico, as operações envolvendo o arrendamento de bens cruzaram as fronteiras do Brasil com o mundo, passando a ser realizadas também entre partes estabelecidas no país e no exterior.

Mais ainda, portanto, as operações de arrendamento mercantil passaram a requerer disciplina legal expressa e pormenorizada, de modo a que tais operações pudessem ser regidas pelos mais variados ramos do direito, como o civil, o comercial, o tributário e o financeiro, promovendo a imprescindível segurança jurídica nas relações entre empresas e pessoas, e ainda entre essas mesmas empresas e pessoas e o Estado.

No Brasil, essa disciplina legal foi consubstanciada na Lei Federal n. 6.099/74, detalhada pela Resolução n. 2.309/96, do Banco Central¹.

Contudo, antes ainda da regulamentação do instituto do arrendamento mercantil pela União, já sob a égide da Constituição passada, surgiram discussões acerca da possibilidade ou não de tributação pelo então Imposto sobre Circulação

¹ Esses diplomas serão cuidadosamente abordados no presente estudo, relativamente às suas particularidades e relevância para o tema.

de Mercadorias – ICM – da importação de bens por pessoa física ou jurídica. Nessa época, o debate escopo do presente estudo ganhava contornos, que ficaram ainda mais definidos com a promulgação da Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983.

Referida emenda alterou a Constituição, introduzindo dispositivo que permitiu a tributação das operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas fora do território nacional e aqui concluídas, ou seja, o antigo ICM passou então a incidir sobre a aquisição de mercadorias, por importação, por empresas situadas no país.

Nesse período, começaram a surgir as primeiras discussões envolvendo a alteração promovida pela citada Emenda Constitucional n. 23/83, e a possibilidade de tributação de importações realizadas a título de arrendamento mercantil.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi alterada a redação do dispositivo constitucional que outorgava competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem e exigirem o antigo ICM, agora ICMS. Além de alargar a referida competência, a qual passou a incluir a tributação das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o constituinte originário manteve a outorga de competência para que fossem tributadas as operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que iniciadas no exterior.

A discussão envolvendo o tema objeto deste estudo, então, continuou: perguntava-se se as importações realizadas a título de arrendamento mercantil poderiam ser tributadas pelo ICMS, isto é, se as operações de arrendamento mercantil firmadas entre um arrendatário brasileiro e um arrendador estrangeiro,

por meio das quais um bem fosse trazido do exterior para uso por pessoas físicas ou jurídicas estabelecidas no país, poderiam ser tributadas pelo imposto estadual.

A jurisprudência, relativamente às importações de mercadorias realizadas por pessoas físicas, tornou-se pacífica no sentido de que a Carta Maior não autorizava tal tributação. Com relação às pessoas jurídicas, uma série de debates acalorados foram travados, e os Tribunais Superiores acabaram por definir que, relativamente às importações por compra e venda, a tributação era juridicamente possível. Em contrapartida, definiu-se que não era constitucional a exigência do ICMS nas importações a título de arrendamento mercantil. Esta última definição, contudo, não foi bem aceita pelos poderes tributantes, os quais continuaram a desafiá-la perante os Tribunais.

Esse era o cenário jurídico até o final do ano de 2001, quando, em 11 de dezembro deste mesmo ano, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 33/01.

Essa emenda à Constituição Federal alterou o dispositivo² que autorizava a tributação, pelo ICMS, das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação iniciadas no exterior e concluídas no Brasil.

A impressão inicial era a de que a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal tinha sido, mais uma vez, drasticamente alargada no que se refere à tributação de operações iniciadas no exterior e concluídas no Brasil. Essa sensação primeira foi reforçada pela manifestação oficial de alguns Estados, dentre os quais o de São Paulo, por meio da qual foi efetivada verdadeira interpretação infralegal da alteração constitucional promovida. Confira-se, a esse

² Artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea 'a', da Constituição Federal de 1988.

respeito, o teor do Comunicado CAT n. 68, de 26 de dezembro de 2001, emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

O Coordenador da Administração Tributária (...) esclarece que:

(...)

2. A partir de 1º de janeiro de 2002, com fundamento na emenda constitucional nº 33, de 2001, ficam expressas na legislação paulista as seguintes disposições relacionadas com a tributação das importações: 2.1 o ICMS incide sobre qualquer mercadoria ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade e mesmo que a importação não seja habitual ou não seja feita com intuito comercial; 2.2 o imposto devido na importação deverá ser recolhido por ocasião do desembarço aduaneiro ou no momento da entrega, caso esta ocorra antes da formalização do desembarço; 2.3 a base de cálculo do ICMS nas importações é composta pelo valor constante no documento de importação, acrescido do valor dos impostos de Importação, de Produtos Industrializados e de Operações de Câmbio, bem como de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras pagos pelo importador; 2.4 o montante do imposto, inclusive na hipótese de importação, integra a sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle.

Com efeito, na medida em que os mais diversos e qualificados juristas se debruçaram sobre a questão, novas e distintas interpretações surgiram acerca da extensão da alteração promovida no Texto Constitucional.

Nesse contexto, para se atingir o objetivo do presente estudo, será realizada uma análise detalhada dos pressupostos de outorga de competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o ICMS. Para tanto, analisar-se-á inicialmente a evolução histórica dos pressupostos de incidência do antigo ICM, presentes na Constituição anterior, para, em seguida, compará-los com os pressupostos de incidência do atual ICMS.

Nesse caminho, diversas premissas relativas à incidência do ICMS serão fixadas, tanto no que se refere às operações realizadas integralmente no território nacional, quanto àquelas que têm início no exterior e se concluem no país.

Uma vez fixadas essas premissas, serão analisadas as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01, relativamente à tributação das

operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas no Brasil, bem como seus impactos específicos, considerados os pressupostos de incidência do ICMS.

A seguir, será promovida análise histórica e jurídica do instituto do arrendamento mercantil, de forma pormenorizada, definindo-se todas as características relevantes ao presente estudo para, por conseguinte, confrontar o tema central deste trabalho: a não incidência do ICMS nas importações realizadas a título de arrendamento mercantil.

A análise do tema central deste estudo será detalhadamente promovida com foco nos critérios material e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS Importação, na norma que outorga competência tributária à União Federal para instituir o Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros, nas disposições da Lei Complementar n. 87/96 dentro de seu papel constitucional, bem como na jurisprudência dos Tribunais Superiores pátrios.

Ao final deste estudo, pretende-se que a questão tenha sido clara e profundamente abordada, de modo a que se conclua, com base em sólidos fundamentos jurídicos, constitucionais, legais, doutrinários e jurisprudenciais, que não é juridicamente possível a tributação, pelo ICMS, das importações realizadas a título de arrendamento mercantil.

1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS OPERAÇÕES MERCANTIS

A Constituição Federal de 1967 previa que os Estados e o Distrito Federal detinham a competência para decretar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICM³.

Essa regra constitucional que atribuiu a referida competência aos Estados e ao Distrito Federal é o que se convencionou chamar de regra de estrutura.

Sobre esse tema, o autorizado magistério de Paulo de Barros Carvalho⁴:

Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão *diretamente* voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

(...)

Com as assim chamadas “regras de estrutura”, no entanto, a regulação das condutas fica na dependência da edição de outra norma cujo conteúdo é disciplinar a competência. Somente com o advento dessa última, norma de competência (regra de estrutura), é que surgirá a norma de conduta dela derivada, regendo então, diretamente os comportamentos interpessoais.

A promulgação da Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, não alterou de forma substancial a competência para instituição do ICM. A redação definitiva do dispositivo no Texto Maior passado, contudo, deu-se com a promulgação da Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983:

Art. 23 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

³ Art. 24, inciso II, da Constituição Federal de 1967.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 154 (destaques do original).

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, na redação que lhe deu a Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, essa competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir um tributo que onerasse as operações mercantis dentro do território nacional permaneceu inalterada, como se verá.

Confira-se:

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

(...)

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

Este dispositivo acima transcrito, portanto, representa a atual redação do Texto Constitucional que reflete a competência dos Estados e do Distrito Federal para criar o ICMS operações mercantis, dentro de seus respectivos territórios.

1.1 A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS Operações Mercantis

A regra-matriz de incidência tributária ou norma jurídica tributária é uma norma de conduta geral e abstrata⁵. Fala-se conduta porque prescreve uma conduta que deverá ser seguida por quem incorra no fato jurídico tributário; geral, porque se

⁵ Ibid., p. 260.

dirige a um universo de sujeitos indeterminados; e abstrata, por prever um conjunto de fatos passíveis de ocorrência.

A regra-matriz também é una, ou seja, indissociável. No entanto, seu estudo teórico autoriza o cientista a cindi-la, destrinchá-la, com fins meramente didáticos, visando à sua inteira e profunda compreensão.

Sob esse prisma, tem-se que a regra-matriz de incidência tributária é composta por um antecedente, ou hipótese, ou ainda descritor, e por um conseqüente, ou prescritor, ligados por um conectivo: “dever-ser”. Significa dizer que, ocorrida a hipótese, deve-ser a conseqüência.

Tanto no antecedente, como no conseqüente, poderão ser identificados aspectos, ou critérios, que integram e compõem a regra-matriz de incidência tributária.

Tais critérios, conforme aponta Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de Direito Tributário⁶, são: (i) critério material; (ii) critério espacial; (iii) critério temporal; (iv) critério pessoal; e, por fim, (v) critério quantitativo.

Nessa mesma linha, Geraldo Ataliba⁷ ensina:

28.13 São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de seu nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material, c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

⁶ Ibid., p. 285 e ss, e 314 e ss.

⁷ **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78.

1.1.1 O antecedente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Operações Mercantis

A hipótese de incidência é composta, segundo Alfredo Augusto Becker⁸, de “um único núcleo e de um ou mais elementos adjetivos”, além do que “ela só poderá se realizar na época e no espaço que foram previstos pelas coordenadas de tempo e lugar.”. Ensina o renomado jurista:

Núcleo – Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o *núcleo*. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o gênero jurídico ao tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a *base de cálculo*.

(...)

Elementos adjetivos – No conteúdo da hipótese de incidência, além do núcleo, existem ainda um ou mais elementos das mais diversas naturezas que *adjetivam* o núcleo, determinando-lhe menor ou maior especificação. O gênero jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as *espécies jurídicas* daquele gênero jurídico de tributo são conferidas pelos elementos adjetivos.

Em outras palavras, o antecedente de toda e qualquer regra-matriz de incidência tributária descreve um acontecimento, um evento do mundo social que, uma vez ocorrido no mundo da experiência, em determinadas e específicas circunstâncias de tempo e de espaço, dá ensejo à conseqüência prevista no prescritor da mesma regra-matriz.

Assim, da subsunção do fato (concreto e vertido em linguagem competente) à norma (geral e abstrata), uma série de efeitos jurídicos típicos previstos no conseqüente são irradiados.

⁸ **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 329 (grifos do autor).

É no antecedente da regra-matriz de incidência tributária que se encontram os critérios material, espacial e temporal. No caso do antecedente da norma jurídica tributária do ICMS, os referidos critérios têm as características delineadas a seguir.

1.1.1.1 Critério Material

O critério material da hipótese incidência tributária, na visão de alguns doutrinadores, é o mais importante, tendo em vista ser ele quem dá a descrição dos dados, suporte da hipótese de incidência. Este aspecto é que permite que cada hipótese de incidência seja individual e única; “é a imagem abstrata de um fato jurídico”, segundo Geraldo Ataliba⁹.

Por outro lado, há doutrinadores¹⁰ que asseveram não ser possível qualificá-lo como o mais importante, haja vista ser inviável atribuir níveis de relevância entre critérios que são, todos, necessariamente imprescindíveis à incidência tributária.

De qualquer forma, pode-se afirmar que o critério material da hipótese tributária contém a descrição de um evento, o qual, uma vez ocorrido no mundo fático-fenomênico, e preenchidos os demais critérios, dá ensejo à incidência tributária.

Esse critério é sempre composto por um verbo, ao qual se soma um complemento. Da combinação de ambos será identificada a materialidade do tributo.

Especificamente com relação ao ICM, a Constituição Federal de 1967/69 estabelecia que os Estados e o Distrito Federal detinham a competência para

⁹ Op. cit., p. 107.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4.ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 129.

instituí-lo sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, nos termos do artigo 23, inciso II, transcrito no início deste capítulo.

Assim, pela própria regra de competência, já se pode concluir que o critério material da regra-matriz do antigo ICM, nos termos até então vistos, era identificado pelo verbo “realizar” e pelo complemento “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Na Constituição Federal de 1988, a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a instituição e cobrança do ICMS não se alterou¹¹, conforme se verifica da leitura do artigo 155, inciso II, da Magna Carta, supra transcrito.

Também, pela análise da regra de competência, tal qual o ICM, o ICMS tem seu critério material identificado pelo verbo “realizar” e pelo complemento “operações relativas à circulação de mercadorias”.

De fato, além de definir a competência para a criação e instituição do ICMS, a Constituição Federal vigente também traça o perfil deste imposto, tal o nível de detalhamento utilizado.

A partir do perfil contido nos dispositivos acima reproduzidos, os Estados e o Distrito Federal poderão exercer efetivamente sua competência. Contudo, é evidente que os entes tributantes devem se ater precisamente aos limites traçados pela atual Constituição Federal. Assim, é imprescindível a análise do conteúdo, do sentido e do alcance das figuras jurídicas, utilizadas para definir a referida competência tributária.

¹¹ Novas competências foram outorgadas aos Estados e ao Distrito Federal – tributação das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Contudo, a competência para instituição do imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias continuou idêntica.

Em outras palavras, é de suma importância analisar minuciosamente o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, que necessariamente decorre da regra de competência prevista no Texto Constitucional.

Em primeiro lugar, é importante destacar que o ICMS não é um imposto incidente sobre a “circulação” ou sobre “mercadorias”, mas sim um imposto incidente sobre a realização de “operações”.

Essa constatação é de longa data e foi feita por Geraldo Ataliba,¹² já sob a égide da Constituição passada:

Importante ressaltar o caráter mercantil das operações que configuram a hipótese de incidência deste tributo.

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a êle referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operações’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre as operações e não sobre o fenômeno da circulação.

O fato gerador do tributo é a *operação* que causa a circulação e não esta.

O vocábulo “operação” normalmente assume significados etimológicos distintos de acordo com o contexto em que é aplicado, mas, para o Direito Tributário, esta multiplicidade de significados não tem importância, pois a Constituição Federal de 1988 abraçou um único sentido quando associou o termo a um imposto sobre atos mercantis. Assim, “operação”, para efeitos de incidência do ICMS, é sinônimo de “negócio jurídico”, figura típica do Direito Privado, que denomina os fatos decorrentes da vontade humana que têm por efeito criar, extinguir ou modificar direitos e relações jurídicas¹³.

¹² **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1.ed. São Paulo: RT, 1966, p. 246 (grifos do autor).

¹³ A afirmação decorre do exame sistemático da Constituição Federal de 1988, pois toda vez em que nela se empregou o termo “operação”, fez-se no sentido de transação, negócio jurídico, conforme se verifica dos seguintes exemplos: art. 21, inciso VIII, art. 48, incisos II e XIII, art. 52, incisos V, VII e VIII, e art. 74, incisos III, dentre outros.

Tem-se, então, que o ICMS é imposto incidente sobre negócios jurídicos (operações), sendo equivalente dizer que negócios jurídicos são o objeto do tributo. Todavia, para este negócio ser validamente colhido pela incidência do imposto, é imprescindível que diga respeito (que seja relativo, nos termos Constitucionais) à circulação de mercadorias. Seja, enfim, um negócio jurídico mercantil.

Nesta medida, também transparece a importância dos vocábulos “circulação” e “mercadorias” para se determinar a exata dimensão do critério material da regramatrix de incidência do ICMS. Isto porque estas expressões foram usadas como elementos adjetivos do vocábulo “operações”, para os efeitos de identificação do verdadeiro alcance do imposto. Sua função é a de qualificar, limitar, reduzir a certas e determinadas operações a virtude de desencadear o nascimento de obrigações tributárias referentes ao ICMS. Assim, não é qualquer operação que poderá ser alcançada pela tributação pelo ICMS, mas somente aquelas relativas à circulação de mercadorias.

O termo “circulação”, no sentido no qual a Constituição Federal de 1988 prestigiu, não significa qualquer movimentação, ou melhor, a simples movimentação física de mercadorias, porque estas não são manifestações de capacidade contributiva¹⁴ e, por decorrência, não podem render ensejo à incidência de nenhum tributo. A única circulação apta a ser alcançada pela tributação do imposto é aquela que importa na transferência de propriedade de mercadorias, ou seja, a chamada “circulação jurídica” de mercadorias.

¹⁴ A esse respeito, o autorizado magistério de Roque Antonio Carrazza *in* **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86: “(...) De um modo bem amplo, já podemos adiantar que ela se manifesta diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária.”

A interpretação do termo “circulação”, o qual se relaciona ao critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, já foi objeto de diversas polêmicas no passado. Muito se discutiu acerca da necessidade ou não da “transferência de propriedade” para que se verificasse a existência de circulação, nos termos prestigiados pela Magna Carta. Todavia, não há mais dúvida a respeito do assunto, especialmente considerando a evolução da jurisprudência de nossos Tribunais e também da doutrina.

Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁵ esclarecem esse ponto:

(...) *operação, circulação e mercadorias* são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a *tradição*; assim, a circulação de mercadorias é conceito complementar importante porque representa a *tradição da coisa, execução de um contrato* translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar a titularidade.

Tamanho é a firmeza deste entendimento que tanto o Superior Tribunal de Justiça quanto o Supremo Tribunal Federal editaram súmulas a seu respeito:

Súmula 573 do STF: “Não constitui fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”

Súmula 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Diante das manifestações doutrinárias existentes, bem como do teor das Súmulas acima citadas, verifica-se que a “circulação” a que se refere o Texto

¹⁵ Apud CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 50 e 51 (grifos dos autores).

Constitucional não é meramente a física, mas sim a circulação jurídica da mercadoria, que implica a transferência de sua propriedade.

Assim, de acordo com a vigente Constituição Federal, o quadro de incidência do ICMS depende sempre de uma operação relativa à circulação de mercadorias: um negócio jurídico que envolva a transmissão de propriedade de uma mercadoria de "A" para "B", com intuito mercantil.

Completando o perfil constitucional da competência para instituição do ICMS e, conseqüentemente, do critério material de sua regra-matriz de incidência, é de extrema importância analisar o sentido do vocábulo “mercadoria”.

Em nenhum momento o texto da Magna Carta apresenta uma definição expressa para o vocábulo “mercadoria”, mas as técnicas de interpretação constitucional conduzem à automática conclusão de que se lançou mão de um conceito técnico próprio do Direito Privado¹⁶.

Daí, decorre a necessidade de buscar o sentido da palavra em sua gênese:

Mercadoria - Derivado do latim **merx**, de que se formou **mercari**, exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda.

É especialmente empregado para designar as coisas móveis, postas em mercado. Não se refere aos imóveis, embora estes sejam também objeto de venda.

A rigor, pois, mercadoria é designação genérica dada a toda coisa móvel, apropriável, que possa ser objeto de comércio.

As coisas fora de comércio não se entendem mercadorias e não são suscetíveis de venda. A mercadoria é a que está no comércio, pode ser vendida pelo comerciante ou mercador. A coisa que não está para venda não é mercadoria.

¹⁶ Conforme asseverou o Exmo. Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS: “O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.”

Tecnicamente, portanto, somente se denomina de mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante ou mercador, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendida.¹⁷

J. X. Carvalho de Mendonça¹⁸, em seu Tratado, também analisa o conceito de mercadoria:

As cousas, quando objeto da atividade mercantil, por outra, em relação à sua circulação e troca, tomam o nome específico de mercadorias.

A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufacto ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que adquiriu-se para revender a outro comerciante ou a consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.

(...)

As cousas móveis, consideradas como objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de "mercadorias". A mercadoria está, portanto, para a coisa como a espécie para o gênero (...).

Não há, como se vê, diferença de substância entre a coisa e mercadoria: a **diferença é de destinação.**

Deve-se ressaltar, outrossim, que, conquanto o Código Comercial, em sua primeira parte, vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988, não chegasse a indicar expressamente os fatores componentes do conceito de mercadoria, toda vez que se utilizou dessa palavra se referiu a um bem móvel, objeto do comércio (compra e venda)¹⁹.

Isto posto, conclui-se que, quando a Constituição Federal de 1988 se refere a "mercadorias", implicitamente acaba por adotar a conceituação já muito bem dissecada pelo Direito Privado, pela doutrina e pelos Pretórios Nacionais, qual seja: mercadoria é o bem móvel que o comerciante, em razão da prática habitual da mercancia, utiliza para a realização de seus negócios.

¹⁷ SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 2.ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 1015 (destaques do original).

¹⁸ Apud VIDIGAL, Geraldo de Camargo *in* Sistemática Constitucional do ICM – Conceito de Operação de Circulação – Não incidência do tributo sobre produto confeccionado pela empresa para seu próprio uso. **Revista de Direito Público vol.11**, p. 104 (destaques do original).

¹⁹ Nesse sentido, exemplificativamente, o artigo 10, item 4, artigos 33, 191, 200, itens 1 e 2, 201, 273 e 446, dentre outros.

Aceita a acepção técnica jurídica em prejuízo da significação leiga, ficam o legislador infraconstitucional, assim como o intérprete de qualquer diploma legal do ordenamento jurídico, vinculados a esse conceito, não podendo, um e outro, modificá-lo, ampliá-lo, ou empregá-lo com forma diversa daquela adotada pela Constituição.

Essa conclusão decorre do sistema hierárquico existente em nosso ordenamento jurídico, onde os preceitos constitucionais se sobrepõem a todos os demais preceitos existentes no mesmo ordenamento.

Não obstante assim seja, e preocupado com o respeito que se deve prestar às normas e conceitos existentes na Lei Maior, o Código Tributário Nacional, no capítulo que trata da interpretação e integração da legislação tributária, torna explícito esse entendimento por meio do seu artigo 110, o qual assim dispõe:

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

"Mercadoria" é, portanto, uma qualificação jurídica, a qual é atribuída ao bem móvel sujeito às referidas condições, permitindo-nos afirmar que o evento escolhido pelo constituinte como passível de tributação pelo ICMS é aquele inerente à transmissão de propriedade de mercadorias, com exclusão de qualquer outro, pois o bem móvel só pode ser considerado uma mercadoria na medida em que seja objeto de compra e venda ou qualquer outro negócio jurídico que importe em transferência de sua propriedade²⁰.

²⁰ Nesse sentido, CAMPOS, Roberto de Siqueira. **Não incidência de ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil**. Repertório IOB de Jurisprudência n. 5/94, 1ª Quinzena, mar. 1994, p. 89.

Assim sendo, não restam dúvidas sobre a abrangência da palavra "mercadoria" constante do Texto Constitucional.

Dessa forma, sendo a outorga constitucional de competência tributária limitada à realização de uma operação mercantil, não pode o legislador infraconstitucional eleger como critério material da regra-matriz de incidência do ICMS qualquer outra circunstância que não tenha esta relevância jurídica.

Todo e qualquer evento em que não haja um negócio jurídico que implique a transferência de propriedade de um bem móvel, com intuito mercantil, não será fato jurídico tributário para fins de incidência do ICMS, frente ao regime delineado pela Constituição Federal de 1988.

Esta é a conclusão que se pode extrair do exame tanto da regra de competência para instituição do ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal, quanto do critério material da regra-matriz de incidência do referido imposto, dela decorrente.

1.1.1.2 Critério Espacial

No que diz respeito ao aspecto espacial, tem-se a indicação, segundo Geraldo Ataliba²¹, “de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible.” No caso do ICMS, apesar de serem institutos jurídicos diferentes²², o critério espacial, presente no antecedente

²¹ Op. cit., p. 104.

²² Haja vista estarmos diante de questão diversa, não abrangida pelo escopo do presente estudo, não a aprofundaremos neste trabalho.

da regra-matriz de incidência, e também decorrente da regra de competência constitucional, se confunde com o âmbito territorial de validade da lei.

Assim, uma vez preenchidos todos os critérios da regra-matriz de incidência, esta ocorrerá dentro do limite territorial do Distrito Federal ou do Estado instituidor do imposto.

1.1.1.3 Critério Temporal

No que tange ao aspecto temporal, trata-se da indicação, contida na lei, das circunstâncias de tempo em que se pode reputar ocorrido o fato jurídico tributário, o qual dá nascimento à obrigação tributária. Nesses termos, a valiosa lição de Roque Antonio Carrazza²³:

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o *momento da entrada* da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* da mercadoria de qualquer um desses locais, o *momento da extração da nota fiscal* e assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistente operação mercantil a que se referem.

É por isso que não se pode considerar ocorrido o *fato imponible* do ICMS: *a)* em *momento anterior* à ocorrência da operação mercantil; *b)* quando o fato verificado não configura operação mercantil; *c)* quando o *bem móvel* sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; ou *d)* na consignação mercantil, em que o consignante remete a mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí, apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). Por quê? Porque, em todas estas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte. Melhor esclarecendo, o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil.

²³ ICMS... Op. cit., p.46-48 (grifos do autor).

Exemplificativamente, na Lei n. 6.374/89²⁴, a qual instituiu o imposto no Estado de São Paulo, especificamente com relação ao ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, foi estabelecida a “saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte” como o momento em que se verifica a ocorrência do fato jurídico tributário.

É importante ressaltar, outrossim, que o aspecto temporal da hipótese tributária jamais pode ser confundido com o prazo de recolhimento do tributo.

Com efeito, o prazo de pagamento do tributo, estipulado na grande maioria das vezes por normas contidas em instrumentos secundários de introdução de normas²⁵ (decretos, por exemplo), em nada interfere na concepção da obrigação tributária.

Somente a circunstância de tempo estabelecida por lei é que tem o condão de, juntamente com a verificação dos outros quatro critérios (critérios material, espacial, pessoal e quantitativo), dar nascimento à obrigação legal de levar tributo aos cofres públicos.

1.1.2 O conseqüente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Operações Mercantis

Como se disse linhas acima, a regra-matriz de incidência tributária, além do antecedente, possui um conseqüente.

Com efeito, uma vez ocorrido e vertido em linguagem competente o evento do mundo social descrito no antecedente da norma, isto é, uma vez existente o fato

²⁴ Artigo 2º, inciso I.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 75-76.

jurídico tributário, deve-ser a conseqüência prevista no prescritor da norma jurídica tributária.

Assim, subsumindo-se o fato à situação descrita na hipótese normativa, deve-ser a conseqüência, que:

(...) estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto.²⁶

É no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, portanto, que se encontram os critérios pessoal e quantitativo. No caso do conseqüente da norma jurídica tributária do ICMS, os referidos critérios têm as características delineadas a seguir.

1.1.2.1 Critério Pessoal

Pode-se afirmar que o critério pessoal é a ligação do núcleo da regra-matriz de incidência tributária²⁷ aos sujeitos da obrigação tributária. É a determinação, contida na lei, do sujeito passivo, obrigado a recolher tributo ao Estado, e do sujeito ativo da obrigação tributária, este sendo o próprio Estado ou qualquer pessoa ou ente colocado nessa posição, em virtude de lei.

²⁶ Idem. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 84.

²⁷ A base de cálculo.

1.1.2.1.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária, que integra o critério pessoal da regra-matriz de incidência, pode ser definido como o titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento do dever jurídico consistente no pagamento de tributo.

O sujeito ativo da obrigação tributária pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, ou, até, uma pessoa física. Dentre as pessoas jurídicas de Direito Público, pode tomar o lugar de sujeito ativo o ente político detentor da competência constitucionalmente atribuída para criar determinado tributo ou ainda outras pessoas, “sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais”²⁸. Dentre as pessoas privadas, destacam-se as entidades paraestatais e as pessoas físicas, “ambas desempenhando atividade exclusiva e de real interesse público”²⁹.

No caso específico do ICMS, a própria regra de competência contida na Constituição Federal de 1988 limita, em princípio, o pólo ativo do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária. Nessa hipótese, o sujeito ativo é o Estado ou o Distrito Federal, cada qual dentro de seu território.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...** Op. cit., p. 330.

²⁹ *Ibid.*, p. 330.

1.1.2.1.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é quem tem o dever jurídico de cumprir a prestação, consistente em levar tributo aos cofres públicos. Em outras palavras, é a pessoa, física ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo.

Tratando-se especificamente do ICMS, quando se fala em sujeição passiva, é possível identificar a pessoa do contribuinte³⁰ – aquela que tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário – bem como os responsáveis³¹ – aqueles que, apesar de não serem contribuintes, foram expressamente obrigados pela lei ao cumprimento da prestação.

Dessa feita, conclui-se que figura no pólo passivo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS aquele contribuinte realizador de uma operação relativa à circulação de mercadorias, ou o responsável, conforme disposição legal.

1.1.2.2 Critério Quantitativo

O último critério a ser analisado no presente estudo é o quantitativo.

Este critério reúne a base de cálculo e a alíquota, os quais, uma vez combinados, apontam para o montante de tributo devido pelo sujeito passivo.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho³²:

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia

³⁰ Artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional.

³¹ Artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional.

³² **Curso...** Op. cit., p. 357.

devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias.

1.1.2.2.1 Alíquota

A alíquota pode ser definida como uma fração, uma parte da grandeza objeto da tributação.

Normalmente disposta na forma porcentual, a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo apurada, para que se obtenha o valor do tributo, o qual deverá ser recolhido aos cofres públicos.

No tocante ao ICMS, as alíquotas são estipuladas pelos Estados e pelo Distrito Federal, cada qual dentro de seu território, observadas as diretrizes constitucionais³³.

1.1.2.2.2 Base de Cálculo

A base de cálculo é o elemento que, juntamente com a alíquota, dimensiona a obrigação tributária.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba³⁴:

Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*.

³³ Artigo 155, § 2º, incisos IV a VIII, para as operações mercantis.

³⁴ **Hipótese...** Op. cit., p. 108 (grifos do autor).

Ainda a esse respeito, leciona Paulo de Barros Carvalho³⁵ :

Por base de cálculo entendemos aquela grandeza instituída na conseqüência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa.

Na visão de Amílcar de Araújo Falcão³⁶, a “base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.”

Em suma, pode-se dizer que a base de cálculo é o núcleo da regra-matriz de incidência tributária, a qual mede fatos tributários e, aliada à alíquota, define a dívida tributária.

No caso específico do ICMS, como de qualquer outro tributo, a definição da base de cálculo passa necessariamente pela análise do critério material da regra-matriz de incidência tributária. Mas este não define aquela, e sim o contrário. É dizer, não é a materialidade do tributo que define sua base de cálculo, mas esta é a determinante de sua materialidade e, em última instância, sua natureza jurídica.

Isso posto, pode-se deduzir, da análise do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS Operações Mercantis, que sua base de cálculo, de maneira imprescindível, deverá ser a expressão econômica da operação mercantil, isto é, o valor da referida operação.

³⁵ **Teoria...** Op. cit., p. 171-172.

³⁶ **Fato gerador da obrigação tributária.** 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 138.

1.1.2.2.3 A Base de Cálculo como Elemento Definidor da Natureza Jurídica do Tributo

O Código Tributário Nacional dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”³⁷ Já em seu artigo 4º, o CTN prescreve que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (...)”.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, tem-se que através da análise da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, por meio da compreensão dos seus critérios, torna-se possível a identificação da natureza jurídica de um tributo.

A obrigação de recolher determinado tributo nasce da ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, da concretização de uma previsão abstrata, contida na lei, a qual dá nascimento à obrigação, imposta ao sujeito passivo, de levar tributo aos cofres públicos.

A análise dos critérios da regra-matriz de incidência dos tributos em geral e, especificamente, do ICMS Operações Mercantis foi minuciosamente realizada linhas acima.

Com efeito, restou claro que a regra-matriz de incidência tributária é composta por um núcleo e seus elementos adjetivos. E a análise desse núcleo, assevera Alfredo Augusto Becker,³⁸ revelará indubitavelmente a natureza jurídica de um tributo. Vejamos:

³⁷ Artigo 16.

³⁸ Op. cit., p. 373-374.

104. CRITÉRIO OBJETIVO E JURÍDICO PARA A DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA (gênero e espécie) DO TRIBUTO.

Demonstrar-se-á que o critério *objetivo e jurídico* é o da *base de cálculo* (base imponível). Este, sempre e necessariamente, é o *único* elemento que confere o *gênero* jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.

Na pesquisa do gênero jurídico do tributo, o intérprete deve desenvolver o raciocínio no *sentido inverso* ao das fórmulas tradicionais já criticadas, as quais partiam de um conceito, ou melhor, de um *preconceito* de gênero de tributo que para ser de tal gênero deveria ter como base de cálculo: ou A) o elemento 'x' dentre os múltiplos que integram o seu pressuposto material; ou B) a decorrência necessária 'y', dentre as numerosas decorrências necessárias de seu pressuposto material; ou C) o próprio pressuposto material; ou D) indiferentemente qualquer uma das três diferentes (A, B, e C) bases de cálculo, sem que o uso desta ou daquela base de cálculo pudesse desvirtuar o gênero jurídico do tributo que permaneceria o mesmo.

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da *base de cálculo* para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma *única* base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e ou medida e ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, *outra* base de cálculo e com isto, *ipso facto*, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. *Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem.*

A hipótese de incidência se realiza mediante o acontecimento de diversos fatos. Estes fatos são os elementos que integralizam a composição da hipótese de incidência. O elemento que serve de *base de cálculo* confere o *gênero* jurídico ao tributo, os demais elementos *especificam* o gênero, particularizando-o numa determinada *espécie*.

A hipótese de incidência da regra jurídica de tributação tem como *núcleo*: a base de cálculo; como *elementos adjetivos*: todos os demais elementos que integram sua composição.

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um *núcleo* e um, ou mais, *elementos adjetivos*.

O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.

Assim, não há dúvidas de que o gênero jurídico de um tributo não é conferido pelo nome que lhe foi atribuído pelo legislador, mas sim pela sua base de cálculo, qual seja o núcleo da regra-matriz de incidência. Rubens Gomes de Souza³⁹ ilustra

³⁹ **Curso de Direito Financeiro**. Rio de Janeiro, 1958, p. 93 (obra coletiva publicada pelo "Instituto Brasileiro de Direito Financeiro").

esse fato com clareza ímpar ao citar Shakespeare: *“What’s in a name? That witch we call a rose by any other name would smell as sweet”*.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁰, embora com menos intensidade que Becker, também ressaltou essa importante função da base de cálculo:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Tem-se iluminada, portanto, a função de extrema importância da base de cálculo, já que, com a identificação de sua natureza jurídica, poder-se-á verificar o gênero jurídico de um tributo.

⁴⁰ **Curso...** Op. cit., p. 360-361.

2. ICMS IMPORTAÇÃO

Como se evidenciou no capítulo anterior, desde a Constituição passada, os Estados e o Distrito Federal já detinham a competência para instituir o ICM Operações Mercantis⁴¹. Este imposto incidia sempre que um produtor, um industrial ou um comerciante realizava uma operação relativa à circulação de mercadorias, também nos termos e limites já analisados.

Antes de 1983, contudo, o ICM Operações Mercantis somente incidia nas operações chamadas interestaduais e internas, isto é, aquelas realizadas em âmbito nacional⁴² ou dentro do território de cada Estado e do Distrito Federal.

Assim, na hipótese de um produtor, um industrial ou um comerciante realizar uma operação de importação de uma mercadoria ou até de um bem, não havia incidência, nesta operação, do ICM Operações Mercantis, independentemente da destinação que fosse atribuída à mercadoria ou ao bem⁴³.

De toda forma, a mercadoria importada seria submetida à tributação posterior, não pela sua importação em si, mas porque seria objeto de uma operação de venda e compra no mercado interno. Contudo, o bem importado para consumo ou para compor o ativo fixo do estabelecimento importador, não estava sujeito à tributação

⁴¹ Art. 23 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

⁴² Envolvendo contribuintes de mais de um Estado ou de um Estado e do Distrito Federal.

⁴³ Fosse a mercadoria destinada à posterior revenda, ou o bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento importador.

pelo ICM Operações Mercantis, já que não havia sido tributado por ocasião da importação e não seria objeto de revenda.

Entretanto, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 23, em 1º de dezembro de 1983, essa situação se alterou. Com efeito, a referida emenda à Constituição Federal acrescentou ao artigo 23, o parágrafo 11, que assim dispôs:

Art. 23 (...)

(...)

§ 11 - O imposto a que se refere o inciso II, incidirá também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Verifica-se, portanto, que para também tributar as operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas fora do território nacional e aqui concluídas, foi acrescentado o parágrafo 11, ao artigo 23, da Constituição anterior, permitindo-se então que o antigo ICM Operações Mercantis pudesse incidir sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior, inclusive quando se tratassem de bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Posteriormente, o constituinte de 1988, conforme se verá nos próximos tópicos, deu redação mais adequada à norma que define os limites de incidência do ICMS, estendendo às operações que se iniciam no exterior, a necessidade de satisfação do inquestionável pressuposto de incidência deste imposto estadual: a efetiva existência de uma operação mercantil.

Dessa feita, o então novo e agora atual Texto Constitucional limita a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal às “operações relativas à circulação de mercadorias”, ainda que iniciadas no exterior. Confira-se:

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

(...)

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

Nesse contexto, o constituinte de 1988, por meio da alínea “a”⁴⁴, do inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal vigente, detalhou a incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas dentro do território nacional. Veja-se:

Art. 155 (...)

§2º - O imposto previsto no inciso II 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.

2.1 A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS Importação

Como afirmado no capítulo anterior, a regra-matriz de incidência tributária ou norma jurídica tributária é uma norma de conduta geral e abstrata que, apesar de identificada na lei instituidora de determinado tributo, necessariamente decorre e busca fundamento de validade na regra de competência estabelecida na Constituição Federal.

Em outras palavras, e exemplificativamente, não é juridicamente possível que uma norma de competência constitucional estabeleça a possibilidade de determinado ente instituir imposto sobre importações, e a respectiva regra-matriz de

⁴⁴ Redação anterior à Emenda Constitucional n. 33/2001, cujas modificações serão analisadas adiante.

incidência tributária deste imposto, identificada na lei do referido ente, estabeleça que seu critério material seja representado pelo verbo “realizar” e pelo complemento “exportações”. De fato, a regra-matriz de incidência tributária deve observar os limites traçados na norma de competência presente no Texto Maior.

Estabelecida essa premissa, cumpre analisar cada critério da regra-matriz de incidência tributária do ICMS Importação, comparando-os com aqueles do ICMS Operações Mercantis.

2.1.1 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Importação

Conforme exposto no capítulo anterior, é no antecedente da regra-matriz de incidência tributária que estão os critérios material, espacial e temporal. Novamente, será feita a análise de cada um deles, agora relativamente ao ICMS Importação e comparativamente ao ICMS Operações Mercantis, aproveitando-se os conceitos teóricos anteriormente estabelecidos.

Como afirmado linhas acima, tendo em vista que a norma de outorga de competência tributária estabelece os limites a serem observados pelo legislador ordinário, por ocasião do detalhamento da regra-matriz de incidência tributária na lei instituidora do tributo, a análise de cada um dos critérios será feita predominantemente sob a ótica constitucional, isto é, sob a visão da norma de competência.

2.1.1.1 Critério Material

O critério material é composto por um verbo e por um complemento. A combinação de ambos, confirmada pela base de cálculo, identifica a materialidade do tributo.

Como exposto nos tópicos anteriores, a incidência do ICM sobre a importação de mercadorias ou de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento importador foi introduzida na Constituição passada por meio da Emenda Constitucional n. 23/83, nos seguintes termos:

Art. 23 (...)

(...)

§11 - O imposto a que se refere o inciso II, incidirá também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Contudo, a incidência do ICM sobre as referidas importações sempre foi considerada uma incongruência do antigo Texto Constitucional, pois, apesar de o pressuposto fático de incidência do ICM ser a realização de operação relativa à circulação mercantil⁴⁵, o pressuposto fático de tributação na importação era a "entrada" de mercadoria ou bem importado no estabelecimento do importador.

Entretanto, um imposto incidente sobre operações juridicamente qualificadas como mercantis haverá de ter, necessariamente, como critério material de sua regra-matriz de incidência tributária, a existência de uma operação mercantil, ainda que o critério temporal de sua regra-matriz seja qualquer outra circunstância externa à

⁴⁵ No caso, a operação de compra e venda internacional (importação).

materialidade do fato, como, por exemplo, a saída da mercadoria do estabelecimento, ou mesmo sua entrada.

Mesmo neste caso, entretanto, o núcleo da tributação será, inquestionavelmente, a operação mercantil juridicamente considerada, com evidente e imprescindível suporte econômico, e não uma simples situação de fato como a entrada ou a saída do estabelecimento.

Eliminando este defeito técnico da antiga Constituição, ao menos no dispositivo principal de outorga de competência tributária para a instituição do imposto, o poder constituinte originário de 1988 deu redação mais adequada à norma que define os limites de incidência do ICMS, estendendo às operações que se iniciam no exterior, a necessidade de satisfação do inquestionável pressuposto de incidência deste imposto estadual: a efetiva existência de uma operação mercantil.

Com efeito, o artigo 155, inciso II, e seu parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, todos da Constituição Federal de 1988, prescrevem⁴⁶:

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.

(...)

§2º - O imposto previsto no inciso II 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.

⁴⁶ Redação anterior à Emenda Constitucional n. 33/01, cujas modificações serão analisadas adiante.

De acordo com o já exposto, o sentido do vocábulo “mercadoria”, adotado tanto pela Constituição passada quanto pelo Texto Constitucional vigente para delimitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal sobre operações mercantis realizadas no mercado interno, remete diretamente à origem do termo, bem como ao Direito Comercial, em que este instituto é definido como bem móvel, objeto do comércio (compra e venda).

Seja por uma questão de técnica hermenêutica, seja por pura coerência lógica, deve-se admitir que tanto no inciso II, do artigo 155, quanto na alínea "a", do inciso IX, do parágrafo 2º, do referido artigo, a palavra "mercadoria" tem exatamente o mesmo significado e, conseqüentemente, deve ser considerada na norma constitucional com a mesma conotação, não havendo justificativa plausível que autorize qualquer distinção num e noutro dispositivo.

Por esta razão, pode-se inferir que, para haver a incidência do ICMS na importação de mercadoria⁴⁷, é indispensável que essa espécie de bem seja negociada no contexto de uma operação mercantil.

A este fato incontestável deve-se somar a nova circunstância prevista na Magna Carta, qual seja a de que toda e qualquer operação relativa à circulação mercantil fica sujeita a incidência do imposto, ainda que esta operação tenha se iniciado no exterior.

Observe-se que o constituinte de 1988, ao acrescentar no Texto Constitucional a ressalva de que a operação mercantil seria tributada ainda que iniciada no exterior, visou exatamente a eliminar a imprecisão técnica em que incorreu a antiga Carta Suprema.

⁴⁷ Ainda quando destinada ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, hipótese em que se tornará um bem.

Mais ainda, quando redigiu o parágrafo 2º, do artigo 155, afirmou expressamente que o “imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte”, ou seja, que o ICMS Operações Mercantis atenderá ao seguinte: incidirá, também, nas operações relativas à circulação de mercadorias, as quais tenham início fora do território nacional e aqui se concluíam.

Com esse reforço dado ao pressuposto fático de incidência do ICMS, não há dúvida de que a tributação recai sobre a operação mercantil, nos termos já analisados, seja ela iniciada dentro ou fora do território nacional.

Assim, pela interpretação sistemática das normas constitucionais citadas, conclui-se de maneira clara e evidente que o pressuposto fático indispensável para haver a incidência do ICMS nas importações é a existência de uma operação relativa à circulação mercantil iniciada no exterior e aqui concluída.

O critério material do ICMS Importação, portanto, é muito semelhante àquele do ICMS Operações Mercantis, sendo representado pelo verbo “realizar” e pelo complemento “operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas no território nacional”.

Nestes termos, não havendo operação mercantil com a relevância jurídica que lhe deve ser peculiar, não há que se falar na incidência do imposto estadual, seja nas operações internas e interestaduais, seja nas operações de importação.

2.1.1.2 Critério Espacial

O critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, como se afirmou, indica as circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato jurídico tributário.

No caso do ICMS incidente nas operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas no território nacional, não só por decorrência lógica e pela análise dos dispositivos constitucionais, mas também em razão do princípio da territorialidade⁴⁸, a circunstância de lugar relevante para a incidência tributária jamais será no exterior, mas, sim, no Distrito Federal ou no Estado onde se encontre o estabelecimento destinatário da mercadoria, isto é, o estabelecimento importador.

2.1.1.3 Critério Temporal

O critério temporal é aquele por meio do qual se identifica a circunstância de tempo em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário.

Relativamente ao ICMS incidente nas operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas no território nacional, a própria Constituição Federal de 1988 já apontou o momento a ser considerando: a entrada

⁴⁸ “O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...** Op. cit., p. 184-185.

da mercadoria no país⁴⁹ ou, nos termos da lei paulista instituidora do ICMS, “no desembaraço de mercadoria ou bem importados do exterior”⁵⁰.

Ressalte-se, como exposto linhas acima, que a entrada jamais pode ser juridicamente considerada como o critério material da regra-matriz de incidência desse imposto.

2.1.2 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência do ICMS Importação

Conforme exposto no capítulo anterior, no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária estão os critérios pessoal e quantitativo. Sua análise, relativamente ao ICMS Importação, será realizada também em comparação com os referidos critérios em relação ao ICMS Operações Mercantis, novamente aproveitando-se os conceitos teóricos anteriormente estabelecidos.

Mais uma vez, considerando-se que a norma de outorga de competência tributária estabelece os limites que o legislador ordinário deverá observar quando do detalhamento da regra-matriz de incidência na lei instituidora do tributo, o estudo dos critérios será feito predominantemente sob o prisma constitucional, isto é, sob o aspecto da norma de competência.

⁴⁹ Vale ressaltar que, diferentemente da Constituição de 1967, a atual não mais determinou que o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária é a entrada no estabelecimento, tendo se limitado a dizer ‘entrada’. Assim, em meu entendimento, deixou ao legislador ordinário o condão de definir o exato momento da incidência, uma vez preenchidos todos os outros critérios. Sobre esse tema, ver Recurso Extraordinário n. 193.817-0, Rio de Janeiro, publicado no Diário de Justiça em 10 ago. 2001.

⁵⁰ Conforme disposição do artigo 2º, inciso IV, da Lei Estadual Paulista n. 6.374/89.

2.1.2.1 Critério Pessoal

Como demonstrado anteriormente, o critério pessoal é a determinação, contida na lei, do sujeito passivo, obrigado a recolher tributo ao Estado, e do sujeito ativo, no caso específico, os próprios Estados ou o Distrito Federal.

2.1.2.1.1 Sujeito Ativo

A análise do Texto Constitucional, mais especificamente da alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155, acima transcrito, evidencia que o sujeito ativo da obrigação tributária na hipótese de operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas no território nacional é o Estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria.

Esse é também o entendimento de Roque Antonio Carrazza, que leciona⁵¹:

Já vimos que o tributo é devido, nesses casos, à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o destinatário do bem.

Nenhuma entredúvida pode surgir quando o destinatário do bem está localizado no próprio Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro.

Dúvidas, porém, emergem quando o importador encontra-se estabelecido em Estado diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro.

A situação ainda mais se complica quando a destinação final dos bens importados for um terceiro Estado.

(...)

Creemos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento importador.

Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutra Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas o *meio* através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a *localização* do estabelecimento que promoveu a importação do bem.

⁵¹ ICMS... Op. cit., p. 67 (grifos do autor).

2.1.2.1.2 Sujeito Passivo

O contribuinte, sujeito passivo do ICMS Importação, conforme raciocínio desenvolvido nos tópicos acima, será o importador da mercadoria, mais especificamente o estabelecimento importador, ainda que ele não seja o destinatário final da mercadoria⁵².

De fato, jamais a Constituição, ou ainda os diplomas infraconstitucionais, poderiam indicar como contribuinte do imposto o exportador, localizado no exterior, já que, pelo princípio da territorialidade, as normas de tributação brasileiras não o poderiam alcançar. Com efeito, na situação em que é realizada uma operação relativa à circulação de mercadoria iniciada no exterior e aqui concluída, o agente eleito pela norma de competência como sujeito passivo nessa operação é o importador.

Desta feita, é o importador, portanto, que realiza o fato jurídico tributário, para fins de incidência do ICMS Importação nos termos fixados pela Carta Magna, e esse fato deve ser observado pelo legislador ordinário por ocasião da instituição do imposto.

2.1.2.2 Critério Quantitativo

Esse critério, como visto, reúne a base de cálculo e a alíquota, as quais, combinadas, definirão o *quantum debeatur*.

⁵² Esse tema não será aprofundado por não ser objeto específico do presente estudo. Sobre o referido tema, ver CARRAZZA, Roque Antonio. *Ibid.*, p. 67-68.

A alíquota, conforme exposição no Capítulo anterior, tópico “1.1.2.2.1”, será definida pela lei ordinária estadual ou distrital instituidora do tributo.

A base de cálculo, em contrapartida, não.

2.1.2.2.1 Base de Cálculo

Vislumbrou-se, linhas acima, que a natureza da base de cálculo define o gênero do tributo, relacionando-se intimamente com o critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Ademais, definiu-se que o critério material da regra-matriz do chamado ICMS Importação é representado pela expressão “realizar operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas no território nacional”.

Nesses termos, e com base nessas premissas, é inexorável a conclusão de que a base de cálculo do ICMS Importação não poderá ser outra senão o valor da operação de importação, isto é, o valor da operação de compra e venda internacional da mercadoria.

Evidente, portanto, que para haver a tributação pelo ICMS Importação, é imprescindível a ocorrência de uma operação de compra e venda de uma mercadoria, a qual tenha início no exterior e se conclua no Brasil, sob pena de não se poder identificar base de cálculo possível para a incidência do tributo.

2.2 A Emenda Constitucional n. 33/01

O arcabouço normativo que outorgou a competência aos Estados e ao Distrito Federal para tributar, por meio do ICMS Importação, as operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas nos exterior e concluídas no país, se manteve como exposto até a promulgação da Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001.

Esta Emenda, no que é relevante ao presente estudo, alterou a alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

(...)

Art. 2º O art. 155 da Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 155. (...)

§ 2º (...)

IX – (...)

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;

Essa alteração ao Texto Constitucional, levada a efeito pela Emenda Constitucional n. 33/01, tem origem conhecida.

Muito se discutiu nos Tribunais se as importações realizadas por pessoas físicas deveriam ou não se sujeitar à incidência do ICMS Importação.

Essa questão era controversa até o julgamento do Recurso Extraordinário n. 203.075-9 Distrito Federal⁵³, pelo órgão Plenário do Supremo Tribunal Federal, o qual decidiu que o dispositivo constante do art. 155, §2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, não outorgava aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS sobre as operações de importação de mercadorias realizadas por pessoas físicas.

Nesse sentido foi o voto condutor do acórdão, da lavra do Exmo. Ministro Maurício Corrêa⁵⁴, do qual se ressalta:

5. Com efeito, são hipóteses de incidência do ICMS a operação relativa à circulação e à importação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto, o termo **operação** exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo **circulação** é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem, e à expressão **mercadoria** é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com freqüência e habitualidade.

6. Por outro lado, cumpre observar que o termo **consumo**, empregado pela Constituição Federal ao dispor que o imposto incidirá também na importação de mercadoria, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, diz respeito ao estabelecimento comercial e não à pessoa física que importa bens para seu gozo e fruição. A expressão **estabelecimento** tem o mesmo sentido do que lhe confere o Código Comercial (C. Com., artigo 1º, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio.

7. Fixadas essas premissas, há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui “**estabelecimento destinatário da mercadoria**”, hipótese em que, a teor do disposto no artigo 155, IX, alínea “a”, da Constituição Federal, o tributo seria devido ao Estado da sua localização (RE nº 144.660-RJ, Pleno, redator para o acórdão Min. ILMAR GALVÃO, DJU 21.11.97).

Assim, para que se pudesse tributar as importações de mercadorias realizadas por pessoas físicas e, conseqüentemente, ultrapassar as barreiras estabelecidas na decisão proferida pelo Tribunal Pleno da Corte Suprema, foi

⁵³ Acórdão publicado, DJ 29 out. 1999.

⁵⁴ Voto proferido no Recurso Extraordinário n. 203.075-9/DF (grifos do original).

necessária a alteração da Constituição Federal de 1988, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 33/01⁵⁵.

Ressalte-se, por oportuno, que na decisão acima citada, o Tribunal Pleno da Suprema Corte repetiu os pressupostos constitucionais para a incidência do ICMS, já devidamente examinados neste estudo. Com efeito, reafirmou-se que somente quando existir negócio jurídico (operação), por meio do qual haja mudança da propriedade (circulação jurídica), de uma coisa à qual seja possível atribuir a qualificação jurídica de “mercadoria” (espécie do gênero bem), é que se pode falar em incidência do imposto estadual, ainda que a operação tenha se iniciado no exterior e aqui se conclua.

Apesar da alteração promovida pela emenda à Constituição na alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do seu artigo 155, é preciso observar e entender que a estrutura constitucional do imposto estadual não foi alterada.

A norma que outorga competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para instituir, em seus respectivos territórios, o ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que iniciadas no exterior, não foi alterada pela Emenda Constitucional n. 33/01.

De fato, o inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988, continua com a mesma redação e emana o mesmo comando, no sentido de que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias (...), ainda que as operações (...) se iniciem no exterior.”, e sobre nada mais.

⁵⁵ Esse é também o entendimento de Roberto de Siqueira Campos, manifesto em artigo intitulado “Importação de Bens Móveis: Impossibilidade de Incidência do ICMS mesmo após a Emenda Constitucional nº 33”. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 6.vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 443.

É necessária, portanto, a análise específica da alteração promovida pela citada emenda à Carta Maior, na alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155.

2.2.1 As alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01

Antes de proceder à análise específica dos novos termos acrescentados à Carta Magna pela emenda em estudo, deve-se ter em mente que o hermenauta deve, obrigatoriamente, observar princípios elementares de interpretação, sob pena de criar regras que o constituinte, seja ele original ou derivado, não criou, isto é, preceitos fora dos limites efetivamente existentes na Constituição Federal, no todo considerada.

Nesse contexto, é cediço que os parágrafos de um dispositivo estão indissociavelmente ligados ao seu respectivo *caput*, não coexistindo de forma autônoma. São, por assim dizer, normas dependentes ou complementares do *caput* e, como tais, são verdadeiras subordens em relação à ordem principal emanada do *caput*.

Por vezes o parágrafo contém uma exceção à ordem presente no *caput* daquele dispositivo; porém, mesmo nessa hipótese, o que nele está disposto deve formar um todo integrado de comandos normativos, tendo um objeto comum.

Carlos Maximiliano⁵⁶ conduz preciosa lição sobre o assunto ao discorrer sobre o processo sistemático de hermenêutica:

131 – Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma dimanaram; verifica-se o nexa entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtêm esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola a outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim, contemplados do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial.

Sob esse prisma, as disposições de um parágrafo ora complementam o comando normativo do *caput*, ora o excepcionam, mas em qualquer dos casos, sempre o fazem de forma a dar sentido harmônico ao texto, permitindo que dele se extraia um comando normativo consistente.

Tendo estas premissas de hermenêutica como pressupostos do raciocínio, cumpre analisar os pontos específicos da alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Carta Maior, que foram objeto de alteração pela Emenda Constitucional n. 33/01.

2.2.1.1 O Critério Pessoal da Regra-Matriz de Incidência Tributária

Como exposto anteriormente, a alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 33/01 tem origem na decisão do Supremo Tribunal Federal que, ao interpretar o dispositivo de outorga de competência tributária aos Estados e ao

⁵⁶ **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 129.

Distrito Federal para instituir o ICMS Importação, declarou que a exação não incidia sobre importações realizadas por pessoas físicas⁵⁷.

O fundamento jurídico desse entendimento estava na interpretação do art. 155, §2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal, que fazia menção à incidência do imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias, ainda quando se tratava de bem destinado a **consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento**, cabendo o imposto ao Estado onde estivesse situado **o estabelecimento** destinatário da mercadoria.

Com efeito, entenderam os ministros que o dispositivo constitucional era claro ao indicar o único sujeito passivo possível da tributação, qual seja a pessoa jurídica, haja vista ser a única que possui estabelecimento, diferentemente da pessoa física, já que esta possui domicílio.

Assim, seja pela destinação que o importador daria à mercadoria importada – consumo ou ativo fixo do estabelecimento – seja pela regra que definiu o sujeito ativo da obrigação tributária – cabendo o imposto ao Estado onde estivesse situado o estabelecimento destinatário da mercadoria – definiu-se que o imposto não incidia nas importações realizadas por pessoa física.

O poder constituinte derivado, contudo, com precisão cirúrgica, alterou a redação do referido dispositivo, o qual passou a fazer menção à possibilidade de tributação das operações relativas à circulação de mercadorias, **por pessoa física ou jurídica**, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado **o domicílio ou o estabelecimento** do destinatário da mercadoria.

⁵⁷ Nesse mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS...** Op. cit., capítulo 2.7.3, p. 81 *et seq.*

Com essa modificação, alterou-se o entendimento jurisprudencial no sentido de que a tributação, antes rechaçada pela decisão do Supremo Tribunal Federal, passou a ser juridicamente possível. Desse entendimento, contudo, não compactua Roque Antonio Carrazza⁵⁸:

Com esta marota alteração, abateu-se, em pleno vôo, jurisprudência que começava a seguir na traça da melhor doutrina.

É a *velha política* do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição.

Sustentável, no entanto, que, por ter alterado a regra-matriz constitucional do ICMS-Importação, a Emenda Constitucional 33/2001 feriu *direito fundamental do contribuinte* (cláusula pétrea), sendo, neste ponto, inconstitucional.

De fato, não era dado ao *constituente derivado* ou *de segundo grau* (que Jorge Miranda apropriadamente chama de *poder constituído*) mudar a fisionomia jurídica do ICMS-Importação; muito menos em detrimento dos contribuintes, como, de fato, aconteceu.

2.2.1.2 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária

A mais importante constatação com relação à Emenda Constitucional n. 33/01 é a de que ela alterou **somente** a alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, como já se afirmou ao longo da presente dissertação, o *caput* do dispositivo constitucional não foi alterado, isto é, o inciso II, do mesmo artigo 155, da Carta Magna, não sofreu qualquer modificação até hoje, desde a Emenda Constitucional n. 3/93.

Significa dizer que a outorga de competência constitucional aos Estados e ao Distrito Federal, para instituir o ICMS, está, como sempre esteve, absolutamente limitada à pré-existência de “**operações relativas à circulação de mercadorias,**

⁵⁸ Ibidem, p. 83 (grifos do original).

realizadas dentro do território nacional ou iniciadas no exterior e aqui concluídas”.

Em síntese, o critério material da regra-matriz de incidência tributária, tanto do ICMS Operações Mercantis, quanto do ICMS Importação, nos termos já analisados no presente estudo, não foi alterado pela Emenda Constitucional n. 33/01.

O inciso IX, e também o parágrafo 2º ao qual está submetido, do artigo 155, da Constituição Federal, tampouco foram alterados, ou seja, quando prescrevem que “§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:” “IX - incidirá também:”, continuam prescrevendo que o ICMS Operações Mercantis, para incidir na importação, pressupõe a existência de uma operação relativa à circulação de mercadoria que se iniciou no exterior e se concluirá no território nacional.

Com fundamento unicamente nesse raciocínio, baseado na lógica mais elementar, pode-se afirmar com segurança que a Emenda Constitucional n. 33/01 não alterou em absoluto o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, seja o incidente no mercado interno, seja o incidente na importação.

Sob esse prisma, apesar de a redação da alínea “a”, acima referida, antes de sua alteração pela emenda em questão, prescrever a incidência do ICMS sobre a importação de mercadoria, ainda que destinada a consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, e, após sua alteração, prescrever que incidirá na importação de bem ou mercadoria, qualquer que seja a sua finalidade, não há como se afirmar que a emenda em estudo autorizou a tributação, pelo ICMS, da importação de bens, independentemente do negócio jurídico praticado e da acepção dada ao termo.

Já se examinou anteriormente neste estudo que o termo “operações” exprime necessariamente a idéia de “negócio jurídico”, de tal forma que a singela

movimentação de bens, nos limites do *caput* do dispositivo constitucional – artigo 155, inciso II – não foi considerada pelo constituinte, originário ou derivado, para efeitos de outorga de competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal. Em outras palavras, já se viu que a expressão “incidirá também sobre a entrada” nada faz senão indicar a circunstância de tempo relevante ao nascimento da obrigação tributária.

Assim, a Emenda Constitucional n. 33/01, modificou a redação da alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155, mas não alterou o critério material da regra-matriz de incidência do imposto estadual prevista no *caput* do artigo.

Admitir o contrário, isto é, que os Estados e o Distrito Federal passaram a ter a competência para exigir o ICMS na singela passagem de bens pelas fronteiras do país, implica tornar inviável a harmonização do comando normativo do *caput* com o do seu parágrafo, quer admitindo-se ter o parágrafo 2º em questão uma função de complementar o comando do *caput*, quer se entendendo que ele tenha a função de excepcioná-lo.

De fato, o conceito de bens móveis é amplo e genérico, ao passo que o de mercadorias é restrito e específico. Os bens móveis se caracterizam pela possibilidade de sua simples movimentação sem alteração da substância⁵⁹. As mercadorias guardam as mesmas características dos bens móveis, afinal, são espécie desse gênero, porém, somente podem ser consideradas como tais na medida em que sejam objeto de um negócio jurídico mercantil, isto é, de uma operação por meio da qual sua propriedade é transferida da esfera patrimonial de um sujeito para a de outro, com intuito de lucro.

⁵⁹ No Código Civil: “Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.”.

Assumindo-se a acepção técnica dos termos acima abordados, e analisando-se os dispositivos constitucionais em questão, é evidente que a escolha constitucional para efeitos de tributação pelo ICMS recaiu sobre os bens móveis com qualificação jurídica de mercadorias, ou seja, aqueles negociados no contexto de uma operação mercantil.

Admitir que os Estados e o Distrito Federal, pela Emenda Constitucional n. 33/01, passaram a ter competência para tributar a singela movimentação de bens, inclusive quando da mera passagem pelas fronteiras, implica admitir que o parágrafo modificado (no caso, a alínea “a”, do inciso IX, do parágrafo 2º) tornou sem efeito o comando normativo hospedado no *caput* (artigo 155, inciso II), sem que o constituinte derivado tenha procedido qualquer alteração em sua redação.

Dito de outra forma, reconhecer que os Estados e o Distrito Federal passaram a ter competência para tributar pelo ICMS a movimentação de bens, na sua acepção mais genérica, e independentemente do negócio jurídico realizado, torna letra morta a norma do *caput*, a qual estabelece a incidência do imposto sobre as operações relativas à circulação de bens móveis única e exclusivamente quando possam receber a qualificação jurídica de mercadorias, ou seja, numa acepção mais restrita e específica do termo.

Essa contradição entre os comandos do parágrafo e do *caput* de uma mesma norma não condiz com as boas técnicas de hermenêutica, sobretudo quando se analisa a correta aplicação de comandos emanados da Constituição, o que, obviamente, não é um repositório de retalhos de normas jurídicas, mas sim um conjunto sistemático e harmônico, cujo objetivo é dar aos jurisdicionados a indispensável segurança jurídica no convívio social.

É por esta razão que J.J. Gomes Canotilho⁶⁰, ao tratar sobre os princípios de interpretação da Constituição, afirma:

1. O princípio da unidade da constituição

O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Como “ponto de orientação”, “guia de discussão” e “factor hermenêutico de decisão”, o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar (ex.: princípio do Estado de Direito e princípio democrático, princípio unitário e princípio da autonomia regional e local). Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios [Cf. K. STERN, Staatsrecht, cit., p. 123 ss; HESSE, Grundzüge, p. 26].

No mesmo sentido, convém transcrever mais uma vez as lições de Carlos Maximiliano⁶¹:

130 – (...) O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma em seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e se restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituam elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

(...)

140 – Não se presumem antinomias ou incompatibilidades nos repositórios jurídicos; se alguém alega a existência de disposições inconciliáveis, deve demonstrá-la até a evidência.

(...)

Não raro, à primeira vista duas expressões se contradizem, porém, se as examinarmos atentamente (*subtili animo*), descobrimos o nexu culto que as concilia. É quase sempre possível integrar o sistema jurídico; descobrir a correlação entre as regras aparentemente antinômicas.

(...)

141 – Inspire-se o intérprete em alguns preceitos diretores, formulados pela doutrina: (...)

⁶⁰ **Direito Constitucional**. 5.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p. 232-233 (grifos do original).

⁶¹ Op. cit., p. 128, p. 134-135 e p. 166.

d) Procure-se encarar as duas expressões de Direito como partes de um só todo, destinadas a completarem-se mutuamente; **de sorte que a generalidade aparente de uma seja restringida e precisada pela outra.**

e) Se uma disposição é secundária ou *acessória* e incompatível com a *principal*, prevalece a última.

(...)

179 – *Deve o Direito ser interpretado inteligentemente*: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis.” (grifos do autor, negritamos).

Assim, com amparo nas precisas e didáticas lições acima transcritas, pode-se afirmar que a Emenda Constitucional n. 33/2001 não alterou o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, ou seja, não autorizou a tributação pelo imposto da simples movimentação de bens, em sua acepção mais genérica, desconsiderando o negócio jurídico praticado.

Tivesse o constituinte derivado o desejo de modificar o referido critério, dando-lhe a amplitude suposta por alguns legisladores ordinários⁶², não teria modificado a redação de uma alínea, submetida a um inciso, o qual, por sua vez, submete-se a um parágrafo, mas sim teria modificado o próprio *caput* (artigo 155, inciso II), eliminando a expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, ainda que iniciadas no exterior, substituindo-a por outra, exemplificativamente: “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a movimentação de bens”. E, caso assim procedesse, estaria a alterar a competência tributária estadual originalmente traçada, e, conseqüentemente, a ferir direito fundamental do contribuinte (cláusula pétrea), conforme leciona Roque Antonio Carrazza⁶³.

Como se afirmou anteriormente, a modificação introduzida pela Emenda Constitucional n. 33/01 limitou-se a permitir que os Estados e o Distrito Federal

⁶² Vide, por exemplo, a Lei Estadual Paulista n. 11.001/2001, que alterou a Lei Estadual Paulista n. 6.374/89, instituidora do ICMS no Estado de São Paulo, para supostamente adequá-la às alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

⁶³ ICMS... Op. cit., p. 83 e p. 146.

onerem as “operações relativas à circulação de mercadorias” iniciadas no exterior, quer sejam elas promovidas por pessoas físicas ou jurídicas, mesmo em não se tratando de contribuintes habituais do imposto e independentemente da finalidade que venham a dar às mercadorias importadas.

Vale dizer, além de possibilitar a tributação pelo ICMS das importações realizadas por pessoas físicas, a inovação trazida pela referida emenda foi a definição do sujeito ativo da obrigação tributária, nos casos de importação por pessoa física, qual seja o Estado onde estiver situado o domicílio do destinatário da mercadoria.

Estes são os limites da Emenda Constitucional n. 33/01, porque dão sentido harmônico e unívoco à norma constante do artigo 155, inciso II e seus parágrafos. Nestes, a norma constitucional explicita a extensão da incidência, prevista no *caput*, nas operações relativas à circulação de mercadorias que se iniciem no exterior e se concluam no Brasil, não sendo admissível qualquer interpretação que elimine a regra de incidência do *caput*.

3. ARRENDAMENTO MERCANTIL

O arrendamento mercantil ou *leasing* tem sua origem histórica na necessidade conflitante das empresas de modernização de suas máquinas e equipamentos, promovida visando ao aumento de sua produtividade e à competição com a concorrência, e de, ao mesmo tempo, dispor de capital para expandir seus negócios.

Essa situação foi expressa nas palavras de Fábio Konder Comparato⁶⁴:

Se a modernização do equipamento é a melhor arma com que conta o empresário industrial moderno na batalha da concorrência, o investimento contínuo, único a permitir esta 'revolução permanente' do equipamento, transforma-se em verdadeira obsessão do homem de empresa. A palavra de ordem, mais do que nunca, é investir.

O investimento significa classicamente imobilização de recursos (prédios, máquinas, instalações). Mas esta imobilização crescente do ativo empresarial acaba afinal por dificultar uma rápida modernização do equipamento, com reflexos na produtividade.

Maria Helena Diniz⁶⁵ também reconhece a situação:

*(...) Fácil perceber as vantagens que o **leasing** oferece. Deveras, pelo arrendamento mercantil, o cliente receberá financiamento integral para adquirir equipamentos, sem fazer qualquer investimento próprio, pagando o valor das máquinas com o produto do trabalho delas. Proporciona-se ao empresário o acesso aos bens necessários ao funcionamento da empresa sem que ela tenha de comprá-los. A empresa equiparar-se-á (sic) sem investir. (...) No **leasing** haverá: disponibilidade de capital circulante pela sua não-imobilização pelo empresário; custo menor dos equipamentos; *financiamento total do valor do bem arrendado*; possibilidade da compra do bem, descontando-se do preço as prestações pagas a título de locação.*

Igualmente, Fernando Netto Boiteux⁶⁶:

⁶⁴ Contrato de "leasing". **Revista Forense**. Ano 71, vol. 250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro, Abril, Maio e Junho de 1975, p. 7.

⁶⁵ Apud MELO, Fábio Soares de. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Arrendamento Mercantil (Leasing). Critérios para a Definição do Município Competente. Lei Complementar nº 116/03**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 102, p. 69 (grifos do original).

A principal *utilidade* do *leasing*, portanto, é evitar a imobilização, em detrimento do capital de giro, permitindo ao empresário adquirir a prazo, sem financiamento bancário, coisa que só é vendida à vista.

Ives Gandra da Silva Martins⁶⁷ nota essa característica ainda nos dias de hoje, relativamente a grandes companhias aéreas:

Por outro lado, o excesso de liquidez mundial leva competentes investidores a adquirirem tais aeronaves para arrendá-las, com o que asseguram uma aplicação de capital certo e sem os riscos inerentes à volatilidade dos mercados. Não poucas vezes, são as próprias fabricantes que o fazem, sendo este um mercado próspero para os investimentos e também útil para as empresas aéreas, que não precisam perder liquidez e podem expandir-se. De notar que não são as empresas de navegação aérea 'investidoras', mas 'prestadoras de relevante serviço, que é a navegação aérea'.

Segundo Comparato, essa modalidade contratual surgiu nos Estados Unidos da América, por volta de 1950, a partir de quando foi introduzida na Europa e em alguns países latino-americanos.

Arnoldo Wald⁶⁸, por sua vez, a respeito da origem do contrato de arrendamento, ressalta:

Embora a maioria dos autores considerem que o *leasing*, na sua forma mais moderna, ou seja, o *leasing* "*strictu sensu*", só tenha surgido em 1952, logo depois da guerra da Coréia, é preciso reconhecer que já existia na forma industrial, desde a segunda década do século.

Independentemente do momento no qual se originou essa modalidade contratual, fato é que ela passou a exercer importante papel na manutenção e desenvolvimento das atividades empresariais de diversas companhias, inclusive no Brasil, desde meados da década de 1950.

⁶⁶ **Contrato de Leasing e Valor Residual – Seus Efeitos Tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 66, p. 37 (grifos do original).

⁶⁷ **“Leasing” de Aeronaves, sem Opção de Compra, Pactuado com Investidores Estrangeiros – Hipótese não sujeita ao ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 131, 2006, p. 94.

⁶⁸ Histórico e desenvolvimento do “leasing”. **Revista Forense**. Ano 71, vol. 250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro, Abril, Maio e Junho de 1975, p. 14 (grifos do original).

Com efeito, da mesma maneira que o arrendamento mercantil impactou administrativa e comercialmente as empresas e o Brasil, no campo jurídico, especificamente com relação ao Direito Tributário, tais operações foram objeto de regulação pelo legislador federal, por meio da Lei n. 6.099, de 12 de setembro de 1974. Brandão Machado⁶⁹ detalhou o assunto em artigo de sua autoria:

(...) O contrato de *leasing* recebeu então o nome de *arrendamento mercantil*, tornando-se contrato típico. Preocupou-se o legislador mais com a tributação federal da operação do que com a qualificação do novo instituto. Do texto da lei deflui o entendimento de que a arrendadora se obriga a adquirir, com seus próprios recursos, um bem especificado pelo arrendatário, pessoa física ou jurídica, a quem o arrendará, assumindo a promessa unilateral e irrevogável de vendê-lo ao arrendatário que, à sua opção, poderá, no término do contrato, adquiri-lo por preço residual, previamente estipulado, devolvê-lo ao arrendador, ou prorrogar o contrato. O conceito legal de arrendamento mercantil reproduz, como se vê, o conteúdo do instituto no direito americano. A lei considera-o como operação financeira, tal como ocorre no direito francês, espanhol e italiano. Daí por que as empresas de arrendamento mercantil estão subordinadas ao controle do Banco Central do Brasil, que observará instruções do Conselho Monetário Nacional, como está na Lei nº 6.099, de 1974, que foi alterada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, sem modificar o conceito de contrato.

Assim, a Lei n. 6.099/74 atribuiu ao Conselho Monetário Nacional a competência para editar regulamento que detalharia as espécies de arrendamento e toda a sistemática envolvendo as operações realizadas sob essa modalidade. Nesse contexto, atualmente esse papel é exercido pela Resolução n. 2.309, de 28 de agosto de 1996.

3.1 Definições e Disposições Legislativas

Fábio Konder Comparato, em artigo dedicado ao tema do arrendamento mercantil, analisa suas origens históricas, os elementos do contrato e seu respectivo

⁶⁹ **ISS e o Arrendamento Mercantil**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 141, p. 50 (grifos do original).

regime jurídico, ressaltando duas características principais inerentes a esse negócio jurídico: a locação e, eventualmente, uma venda. Leciona⁷⁰:

Tem-se observado que o *leasing* não se confunde com a *locação-serviço* (*renting*), que começa a se desenvolver entre nós, notadamente no que se refere a material de escritório (máquinas de escrever, de calcular, copiadoras etc.) e automóveis. O *renting* é uma locação pura e simples, a curto prazo, em que o locador assume completamente as obrigações de assistência técnica e transporte, além do ônus do seguro. É sabido, aliás, que a obrigação para o locatário de efetuar as reparações do material unicamente por intermédio da empresa locadora constitui para esta uma importante fonte de lucros.

No *leasing*, ao contrário, a relação locacional não exaure a complexidade do negócio, nem desvenda a sua causa que é o investimento em bens de capital.

(...)

Há, isto sim, uma obrigação a cargo da instituição financeira de adquirir o material objeto da locação de acordo com as prescrições do locatário. Mas ela o adquire diretamente, e para si própria.

13. Existe, por último, uma promessa unilateral de venda, que pode ser aceita pelo locatário ao término da locação, convolvendo-se em venda definitiva.

O contrato de *leasing* apresenta-se assim como um negócio jurídico complexo, e não simplesmente como coligação de negócios. Dizemos não simplesmente porque na verdade o contrato entre a sociedade financeira e o utilizador do material é sempre coligado ao contrato de compra e venda do equipamento entre sociedade financeira e o produtor. Mas o *leasing* propriamente dito, não obstante a pluralidade de relações obrigacionais típicas que o compõem, apresenta-se funcionalmente uno: a 'causa' do negócio é sempre o financiamento de investimentos produtivos. A sociedade financeira, apesar de proprietária, não tem nunca a posse do material locado, e a sua maior preocupação é que ele lhe seja devolvido. A empresa utilizadora do material, por sua vez, apesar de locatária, comporta-se como tendo a sua plena disposição.

Sem dúvida, dentre as relações obrigacionais típicas que compõem o *leasing*, predomina a figura da locação da coisa. Mas a existência de uma promessa unilateral de venda por parte da instituição financeira serve para extremá-lo não só da locação comum, como da venda a crédito.

Partilha de seu entendimento Fernando Netto Boiteux⁷¹:

(...) ao invés de adquirir a propriedade de bens, pagando com recursos próprios ou financiados, o empresário contrata com uma empresa de *leasing* a aquisição, por esta, de determinado bem, que é em seguida dado em locação ao empresário em questão, por certo prazo. Ao final do prazo de locação, o arrendatário tem a alternativa de devolver a coisa à empresa de *leasing*, ou de comprá-la pagando um preço residual (os alugueres já pagos são imputados no preço final).

⁷⁰ Contrato de "leasing". **Revista Forense**. Ano 71, vol. 250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro, Abril, Maio e Junho de 1975, p. 9-10 (grifos do original).

⁷¹ **Contrato de Leasing e Valor Residual – Seus Efeitos Tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 66, p. 37 (grifos do original).

Arnoldo Wald, por sua vez, aponta três características marcantes do *leasing*: o financiamento pela instituição financeira, a locação da coisa e a possibilidade de sua venda, devolução ou ainda da renovação do contrato de arrendamento por meio de opção do arrendatário. Confira-se⁷²:

Efetivamente, como vimos, o *leasing* é uma locação, mas não é apenas uma locação, pois há, no caso, a simbiose do contrato locativo com uma operação de financiamento e, eventualmente, com uma opção para a renovação do contrato ou para a aquisição do bem pelo preço residual, ou seja, preço de venda inicial acrescido do custo financeiro, descontadas as prestações locativas anteriormente pagas.

Acresce que existe uma conjugação no *leasing* entre a compra da mercadoria pela empresa financeira e a locação feita ao locatário. A compra foi feita com a finalidade de oferecer a cliente determinado o bem em locação. Assim, os dois contratos formam uma estrutura única complexa e a jurisprudência os considera como contratos conexos com repercussões recíprocas.

Finalmente, não se trata, na hipótese, de simples locação de coisas. Na realidade, os aluguéis são mais altos do que os existentes na locação comum, pois visam garantir, em prazo contratual determinado, a amortização do preço do equipamento acrescido dos custos administrativos e financeiros e do lucro da companhia de *leasing*.

(...)

No fim do contrato, três possibilidades são geralmente previstas: a compra pelo locatário, a renovação da locação ou a simples restituição do bem ao proprietário locador, mas nada impede que outras fórmulas sejam estabelecidas entre as partes.

(...)

Em conclusão, podemos aceitar a definição acima referida de PAUL BIBOT, diretor da sociedade Locabel, retificando-a e complementando-a, a fim de afirmar que o *leasing* é uma operação de financiamento, geralmente a médio ou a longo prazo, realizado por uma sociedade financeira e que tem por suporte jurídico um contrato de locação de bens com opção de compra para o locatário. Acrescentaríamos que a compra do bem é feita pela sociedade financeira com a finalidade específica de atender o seu cliente, de acordo com as indicações fornecidas pelo empresário que, em seguida, se transforma em locatário e titular da opção de compra, sub-rogando-se nos direitos do comprador contra o fornecedor do equipamento.

Acompanha-o Roque Antonio Carrazza⁷³:

Deveras, no arrendamento mercantil, inexistente venda de mercadoria, mas, apenas, um contrato, pelo qual uma parte (empresa de *leasing*, financiadora ou arrendadora) dispõe-se a adquirir, de terceiro, a pedido de outra parte (empresa financiada ou arrendatária), bens, para serem por esta última utilizados, por prazo determinado. Em tal contrato, a arrendatária assume o

⁷² Noções básicas de “leasing”. **Revista Forense**. Ano 71, vol. 250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro, Abril, Maio e Junho de 1975, p. 31 e 33 (grifos do original).

⁷³ **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 145 (grifos do original).

compromisso de, mediante certa remuneração, utilizar o bem, tendo o direito de, a final (isto é, esgotado o prazo pactuado), devolvê-lo, adquirir-lhe a propriedade (por preço residual, de antemão fixado) *ou* renovar a avença, por remuneração menor. Portanto, fluído o prazo contratual, abrem-se, para o arrendatário, três possibilidades: I – comprar o bem; II – restituí-lo; ou III – renovar o *leasing*.

Maria Helena Diniz⁷⁴, na mesma esteira, define:

(...) é o contrato pelo qual uma pessoa jurídica ou física (*art. 12 da Res. N. 2.309/96*), 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 (...)

Waldírio Bulgarelli⁷⁵, por sua vez, ensina:

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

Fábio Soares de Melo⁷⁶ continua:

O arrendamento mercantil (*leasing*) consiste no instituto jurídico pelo qual determinada pessoa física ou jurídica, que deseja usufruir de determinado bem, por período determinado, o faz por intermédio de uma instituição financeira (sociedade de financiamento) que promove a aquisição do referido bem e, posteriormente, o arrenda. Diante do término do prazo do arrendamento a pessoa física ou jurídica passa a optar entre i) a devolução do bem; ii) a renovação do arrendamento; iii) ou a sua aquisição pelo preço residual estipulado contratualmente.

⁷⁴ Apud MELO, Fábio Soares de. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Arrendamento Mercantil (*Leasing*). Critérios para a Definição do Município Competente. Lei Complementar nº 116/03**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 102, 2004, p. 69 (grifos do original).

⁷⁵ Apud MELO, Fábio Soares de. Op. cit., p. 70 (grifos do original).

⁷⁶ Op. cit., p. 69 (grifos do original).

Pode-se concluir, portanto, que o contrato de arrendamento mercantil em sentido amplo é um contrato complexo, por meio do qual uma instituição financeira, a pedido e segundo especificações de seu cliente, adquire a propriedade de um bem e o aluga, para o tal cliente, que pode, ao final do prazo contratual, optar pela renovação do contrato, pela aquisição da propriedade do bem até então arrendado ou pela devolução do bem ao arrendador proprietário.

Há, contudo, duas espécies mais relevantes do gênero arrendamento mercantil: o *leasing* operacional e o *leasing* financeiro.

Como apontou Arnaldo Wald, no trecho acima transcrito, desde a década de 20 do século passado já era possível identificar a existência de uma das espécies de arrendamento mercantil, o que ele chamou de “*leasing* industrial”.

Segundo Wald⁷⁷, a origem dessa espécie é a seguinte:

Efetivamente, a partir de 1920, algumas indústrias norte-americanas implantaram o *leasing* operacional, tornando-se *manufactures lessors* com a finalidade de assegurar um melhor escoamento aos seus produtos, alugando-os e fornecendo aos locatários uma prestação de serviços a fim de conservar as máquinas alugadas, substituindo-as, eventualmente, por outras mais modernas quando se tornassem obsoletas ou ultrapassadas por modelos mais recentes.

(...)

A operação de *leasing* operacional se aproxima da locação tradicional com opção de compra para o locatário. É uma transação em que concorrem apenas duas partes, o proprietário-locador e o locatário-titular de opção de compra, sem que haja, na realidade, uma operação financeira, nem a interferência de um financiador. Na realidade, há no caso uma simples locação (*renting*) combinada com opção para a compra e, eventualmente, com um pacto de reposição de material mais moderno no caso de obsolescência.

Verifica-se, portanto, que nos primórdios do que se chamou de arrendamento mercantil industrial ou operacional, o fabricante / arrendador / proprietário do bem o arrenda para um interessado / arrendatário, o qual, por sua vez, paga o preço e dele

⁷⁷ **Histórico e desenvolvimento do “leasing”**. Revista Forense. Ano 71, v. 250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro: Abril, Maio e Junho de 1975, p. 14.

se utiliza; eventualmente, o arrendatário exerce uma opção de compra futura, caso exista tal possibilidade no contrato e seja de seu interesse⁷⁸.

Essa modalidade, como se viu, era utilizada no passado pelos próprios fabricantes para escoar sua produção. Contudo, circunstâncias regulatórias e de mercado levaram os fabricantes a transferir essa atividade, num primeiro momento, a corretores de *leasing* e, num segundo momento, a bancos e instituições financeiras, que passaram a comprar os bens indicados pelos empresários interessados diretamente junto aos fabricantes, para arrendá-los àqueles. Surgia então a figura do *leasing* financeiro. A fim de conceituá-lo, Arnaldo Wald o descreve:

(...) a operação segundo a qual alguém, querendo usar determinado bem, aluga-o de uma instituição financeira com o direito de optar, ao final, pela continuidade da locação, pela devolução ou pela compra por valor residual.⁷⁹

A legislação brasileira, mais especificamente a que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, faz considerações genéricas sobre esta modalidade contratual, especificando os pormenores de cada uma das espécies acima mencionadas.

Apesar de não ser função de lei estabelecer definições de institutos jurídicos, para fins tributários, a Lei n. 6.099/74 definiu arrendamento mercantil. Vejamos:

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

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

⁷⁸ Nos dias atuais, como será exposto adiante, o arrendamento operacional assumiu contornos mais amplos.

⁷⁹ Apud ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 122, 2005, p. 124.

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

Uma primeira leitura poderia levar o intérprete a concluir que a lei em questão somente admite e reconhece como arrendamento mercantil, o do tipo financeiro, e não o do tipo operacional, o qual no passado, segundo relato histórico de Arnoldo Wald, limitava-se àqueles contratados diretamente com o fabricante.

Contudo, o Conselho Monetário Nacional, no papel que lhe foi conferido para regular a Lei n. 6.099/74, expediu a Resolução n. 2.309/96, por meio da qual definiu os requisitos de cada uma das duas modalidades de arrendamento:

Capítulo III

Das Modalidades de Arrendamento Mercantil

Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado.

Parágrafo único. As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.

Verifica-se, portanto, que ambas as modalidades de arrendamento mercantil são objeto de regulação pela lei e pela resolução, inclusive aquelas operações contratadas por arrendatários localizados no país com arrendadores localizados no exterior, conforme previsão na Lei n. 6.099/74⁸⁰.

Mais importante, ainda, do que a definição das modalidades de arrendamento, é a configuração do arrendamento mercantil em si. Em outras palavras, os requisitos que o negócio jurídico deve preencher para a sua configuração como um arrendamento mercantil. A esse respeito, tanto a lei como a resolução se manifestam:

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

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.⁸¹

CAPÍTULO IV

Dos Contratos de Arrendamento

Art. 7º Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular, devendo conter, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas:

- I - a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;
- II - o prazo de arrendamento;
- III - o valor das contraprestações ou a fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério para seu reajuste;
- IV - a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a 1 (um) semestre, salvo no caso de operações que beneficiem atividades rurais, quando o pagamento pode ser fixado por períodos não superiores a 1 (um) ano;
- V - as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;

⁸⁰ “Art. 16 - Os contratos de arrendamento mercantil celebrados com entidades domiciliadas no exterior serão submetidos a registro no Banco Central do Brasil.”

⁸¹ Lei n. 6.099/1974.

VI - a concessão à arrendatária de opção de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação;

VII - as despesas e os encargos adicionais, inclusive despesas de assistência técnica, manutenção e serviços inerentes à operacionalidade dos bens arrendados, admitindo-se, ainda, para o arrendamento mercantil financeiro:

a) a previsão de a arrendatária pagar valor residual garantido em qualquer momento durante a vigência do contrato, não caracterizando o pagamento do valor residual garantido o exercício da opção de compra;

b) o reajuste do preço estabelecido para a opção de compra e o valor residual garantido;

VIII - as condições para eventual substituição dos bens arrendados, inclusive na ocorrência de sinistro, por outros da mesma natureza, que melhor atendam às conveniências da arrendatária, devendo a substituição ser formalizada por intermédio de aditivo contratual;

IX - as demais responsabilidades que vierem a ser convencionadas, em decorrência de:

a) uso indevido ou impróprio dos bens arrendados;

b) seguro previsto para cobertura de risco dos bens arrendados;

c) danos causados a terceiros pelo uso dos bens;

d) ônus advindos de vícios dos bens arrendados;

X - a faculdade de a arrendadora vistoriar os bens objeto de arrendamento e de exigir da arrendatária a adoção de providências indispensáveis à preservação da integridade dos referidos bens;

XI - as obrigações da arrendatária, nas hipóteses de inadimplemento, destruição, perecimento ou desaparecimento dos bens arrendados;

XII - a faculdade de a arrendatária transferir a terceiros no País, desde que haja anuência expressa da entidade arrendadora, os seus direitos e obrigações decorrentes do contrato, com ou sem co-responsabilidade solidária.⁸²

Para que se configure um negócio jurídico de arrendamento mercantil, portanto, os requisitos acima devem constar do contrato que formaliza tal operação.

Especificamente, a leitura dos dispositivos acima transcritos, especialmente do artigo 5º, alíneas 'c' e 'd', da lei, e artigo 7º, inciso V, da resolução, permite a conclusão de que, no negócio jurídico de arrendamento, o contrato pode prever três alternativas para o arrendatário, a saber: sua renovação, a compra do bem ou sua devolução ao arrendador.

⁸² Resolução n. 2.309/1996.

Como se vê, a própria natureza do instituto do arrendamento mercantil pressupõe que a propriedade do bem objeto do arrendamento permaneça com o arrendador até o fim do contrato de arrendamento, quando então o arrendatário poderá escolher se devolve o bem, se o adquire por compra e venda ou se renova o período do arrendamento. Isso se o contrato previr as três alternativas, já que tanto a lei quanto a resolução, observando o princípio da liberdade de contratar, determinam que ao menos uma dessas opções esteja prevista no contrato, o qual poderá, ainda, conter as três.

Desta forma, pela operação de arrendamento, o arrendatário adquire a posse do bem, mas não sua propriedade, a qual permanece sob a titularidade do arrendador. Em outras palavras, no negócio jurídico de arrendamento mercantil não há transferência de propriedade do bem arrendado.

Com base nas premissas expostas, cumpre-nos analisar o negócio jurídico de arrendamento e a possibilidade de sua tributação por meio do ICMS.

3.2 O ICMS e o Arrendamento Mercantil

Conforme se expôs nos capítulos anteriores, para que se configure o fato jurídico tributário do ICMS, seja ele o incidente sobre operações mercantis, seja o incidente sobre importação de mercadorias do exterior, é imprescindível que tenham sido preenchidos todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

As circunstâncias de tempo, de espaço, e as relacionadas às pessoas que compõe a relação jurídico-tributária, aparentemente não geram maiores conflitos, no que tange às importações realizadas a título de arrendamento mercantil. Entretanto,

no tocante ao critério material e ao critério quantitativo, mais especificamente à base de cálculo, quanto ao último, uma análise mais detida deve ser promovida, inclusive de suas decorrências.

3.2.1 O Critério Material do ICMS Importação e o Arrendamento Mercantil

Demonstrou-se nos capítulos anteriores que o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS Importação é representado pela expressão “realizar operações relativas à circulação de mercadorias iniciadas no exterior e concluídas no território nacional”.

Em outras palavras, comprovou-se que, para haver a incidência do ICMS em uma importação, esta deverá encaixar-se no escopo do dispositivo constitucional de outorga de competência tributária, ou seja, deverá configurar uma operação (negócio jurídico) relativa à circulação (“jurídica”, envolvendo transferência de propriedade) de mercadoria (espécie do gênero bem, objeto de mercancia), além de ter início no exterior e ser concluída no país.

Desta feita, sempre que uma importação corresponder ao pressuposto de incidência do ICMS, ela poderá ser tributada pelo imposto estadual. Em contrapartida, na hipótese de algum dos elementos imprescindíveis à configuração do fato jurídico tributário não existir, a importação não poderá ser tributada.

Com fundamento em tudo o que foi exposto até então, e nas premissas de incidência do ICMS Importação, sumariamente elencadas acima, verifica-se que na

importação realizada sob regime jurídico de arrendamento mercantil não é possível a incidência do ICMS.

Inicialmente, deve-se reconhecer que a importação mediante arrendamento mercantil pode ser enquadrada no conceito de “operação”, para fins de incidência do imposto. Deveras, o contrato de arrendamento mercantil, nacional ou internacional, consubstancia um negócio jurídico criador de direitos e obrigações entre as partes contratantes.

Todavia, para que haja a incidência do ICMS na importação, como exposto, não basta a mera existência de uma operação. De fato, como asseverou Alfredo Augusto Becker, em trecho já citado no presente estudo, a hipótese de incidência é composta de um núcleo (operação) e seus elementos adjetivos, que na presente situação são os termos “circulação” e “mercadoria”, os quais determinam maior especificação desse núcleo, adjetivando-o.

Os termos “circulação” e “mercadoria”, portanto, especificam, restringem o tipo de operação que poderá ser tributada pelo imposto estadual.

Circulação, para fins de tributação pelo ICMS, como se viu, não é a mera movimentação física da coisa de um lugar a outro, situação esta sem qualquer substância econômica, mas sim sua movimentação jurídica. Vale dizer, é aquela que importa na transferência de propriedade da coisa e, por conta disso, exterioriza substrato econômico, expõe riqueza tributável.

A análise dos dispositivos legais e das manifestações doutrinárias, citados no início deste Capítulo, leva à conclusão de que durante a vigência do arrendamento mercantil, seja o realizado entre partes localizadas no território nacional, seja aquele

entre uma parte situada no país e outra no exterior, não há circulação jurídica da coisa objeto do arrendamento.

De fato, o contrato de arrendamento não presume a transferência de propriedade da coisa arrendada do patrimônio do arrendador para o do arrendatário, mas sim, em alguns casos, permite que essa transferência ocorra em momento posterior, ao final do contrato, desde que as partes tenham assim contratado e que o arrendatário, então, exerça essa opção contratual em detrimento de outras igualmente possíveis, como a renovação do arrendamento ou, ainda, a devolução do bem ao arrendador.

Com efeito, não havendo circulação jurídica associada à operação de importação, tampouco há que se falar na incidência do ICMS nas hipóteses de arrendamento mercantil, por pura falta de adequação do evento ocorrido no mundo fático-fenomênico à hipótese prevista no suposto da regra-matriz de incidência tributária do imposto estadual em questão.

Esse detalhe não escapou à análise de Ives Gandra da Silva Martins⁸³:

A característica fundamental da incidência do ICMS na importação é que se transfere a titularidade de quem exporta para quem importa, nisto estando o ato gerador do tributo. A aquisição é seu elemento essencial.

Ademais, a coisa objeto do arrendamento precisa, ainda, receber a qualificação jurídica de “mercadoria” a fim de que a operação de importação seja tributável.

Para que essa adjetivação da operação ocorra, contudo, é imprescindível verificar a existência de uma compra e venda mercantil, isto é, a transferência entre

⁸³ Op. cit., p. 89.

patrimônios de um bem móvel que o comerciante, em razão da prática habitual da mercancia, utiliza para a realização de seus negócios.

Sob essa ótica, deduz-se que o bem objeto do arrendamento, de modo a qualificar-se como mercadoria, precisaria ser “móvel”, além de ser objeto de compra e venda, isto é, de um negócio jurídico por meio do qual haja a transferência de propriedade desse bem móvel.

Inexorável a conclusão, nesses termos e com base no acima exposto, de que a coisa objeto do contrato de arrendamento mercantil jamais assumirá a qualificação jurídica de mercadoria.

Vale dizer, por ocasião da entrada da coisa no território nacional – que poderia configurar a circunstância de tempo relevante ao nascimento da obrigação tributária – na hipótese de arrendamento mercantil envolvendo partes no exterior e no país, ela jamais poderá assumir a qualidade de mercadoria, limitando-se à caracterização de mero bem móvel, já que a referida entrada não se dá por transferência de propriedade, isto é, por compra e venda, mas sim por arrendamento.

Dessa forma, denota-se que na importação de uma coisa sob regime jurídico de arrendamento mercantil, não estão presentes os necessários requisitos à configuração de uma operação relativa à circulação de mercadorias iniciada no exterior e concluída no território nacional. Assim sendo, é inafastável a conclusão de que não poderá incidir o ICMS nesse tipo de operação, pois o evento ocorrido em realidade não se adéqua à hipótese prevista no critério material da regra-matriz de incidência desse imposto.

Repise-se, ainda, como exposto no Capítulo antecedente, que para a incidência do ICMS Importação não basta a mera entrada de um bem no território nacional. Esta entrada dar-se-á sempre no contexto de uma operação relativa à circulação de mercadorias e, conforme acima detalhado, esse contexto não se verifica nas importações a título de arrendamento mercantil.

A detida análise da base de cálculo do ICMS importação reforça essa afirmação.

3.2.2 A Base de Cálculo do ICMS Importação e o Arrendamento Mercantil

Segundo as valiosas lições de J.J. Gomes Canotilho e Carlos Maximiliano, já citadas no Capítulo antecedente, a Constituição Federal não é um conjunto de retalhos de normas jurídicas, mas sim um conjunto sistemático e harmônico que tem por objetivo dar aos jurisdicionados a indispensável segurança jurídica em suas relações.

Sendo assim, não há possibilidade jurídica de incidência do ICMS nas importações efetuadas sob regime de arrendamento mercantil porque, nestes casos, como visto, o negócio jurídico praticado não se adéqua ao que prevê a Constituição Federal, isto é, não há compra e venda de uma mercadoria e, conseqüentemente, não é possível identificar a expressão econômica passível de incidência do imposto estadual.

Como anteriormente exposto, a conjunção dos termos “operação”, “circulação” e “mercadoria” é imprescindível para a incidência do ICMS, já que o

valor atribuído à transferência da propriedade da coisa móvel em decorrência de uma compra e venda internacional é a expressão econômica a ser onerada pelo imposto quando da importação.

Não havendo transferência da propriedade, além de não se materializar a hipótese de incidência do imposto estadual, não há, do ponto de vista constitucional e mesmo do infraconstitucional, como se identificar a base de cálculo do ICMS.

Deve-se ter como premissa que, para haver a incidência do ICMS, é necessária a satisfação de um liame entre o critério material da regra-matriz de incidência tributária e a expressão econômica pertinente a esse critério.

Por sua vez, não é juridicamente possível admitir que os Estados ou o Distrito Federal tenham competência para instituir um determinado imposto, podendo escolher, a seu exclusivo critério e segundo sua conveniência, um valor econômico qualquer como base da tributação e distinto do negócio jurídico praticado, bem como um valor diverso daquele decorrente da própria norma constitucional de outorga de competência tributária.

Já se estabeleceu, como premissa deste estudo, que a base de cálculo é a determinante do gênero jurídico de um tributo, alinhando-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Na esteira desse raciocínio, Geraldo Ataliba⁸⁴ examina o nascimento da obrigação tributária em seus distintos aspectos e, relativamente à base de cálculo, afirma:

42. Base imponible (questão terminológica)

42.1 A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de

⁸⁴ Op. cit., p.108-109 (grifos do original).

existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional (sublinhada por Paulo Barros Carvalho, ao demonstrar a inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos – v. Curso ..., p. 207). Ela fornece critério para determinação do *quantum* tributário.

(...)

43. Definição de base imponible

43.1 Base imponible é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*. 'É padrão ... ou referência para medir um fato tributário' (Aires Barreto, ob. cit., p. 38).

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua.

O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição.

43.1.1 Aires Barreto, sublinhando que 'não se mede o abstrato', esclarece que base de cálculo é fundamento ou apoio para cálculo, 'critério para medir' o fato imponible (ob. cit., p. 38). Daí definir: 'descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário'.

43.2 O aspecto material, além de necessariamente referir-se a qualidades físicas (consistência e forma), e outros atributos, é suscetível também, direta ou indiretamente, de apreciação quantitativa. A base é, pois, uma grandeza apreciável mensurável do aspecto material da h.i. Tem caráter uniforme, abstrato e genérico; tem cunho normativo (Aires Barreto) como toda a h.i.

43.2.1 O aspecto material da hipótese de incidência é a conceituação legal de uma determinada consistência e forma, que constituem o seu próprio núcleo essencial. Pois os atributos dimensionais (ou a grandeza) deste aspecto se designam base imponible. Esta é sempre mensurável, podendo ser dimensionada, segundo critérios de relação estabelecidos na lei.

Observe-se, por conseguinte, que a base imponible, ou seja, a expressão econômica a ser tributada, "é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência"⁸⁵. Em outras palavras, o que é passível de tributação é a representação econômica do critério material da regra-matriz de incidência, e esta representação, no Sistema Constitucional Brasileiro, está sempre prevista na Constituição Federal, na regra de outorga de competência tributária.

⁸⁵ Ibid., p. 109.

Deste raciocínio decorre a afirmação já feita neste estudo, no sentido de que a espécie de operação (negócio jurídico), relacionada à importação, é mais do que relevante para a incidência do ICMS. Isso pelo motivo de, ignorando-se a especificidade da operação, sua adjetivação, a tributação poderá ultrapassar ou até mesmo ficar aquém do escopo determinado pela Constituição Federal.

Assim, a base de cálculo do ICMS importação necessariamente representa, e não pode ser distinta, do valor do negócio jurídico de compra e venda internacional de mercadoria, isto é, da operação relativa à circulação de mercadoria iniciada no exterior e concluída no território nacional.

A esse respeito, novamente as lições de Geraldo Ataliba⁸⁶:

43.13 Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio. Daí a advertência de Amílcar Falcão:

‘De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo’ (*Fato gerador ...*, cit., p. 138).

(...)

43.14 A decisiva importância da base imponible e sua posição nuclear – exatamente porque é um atributo do aspecto material da h.i. – não escaparam ao ínclito Rubens Gomes de Sousa, que teve oportunidade de escrever: ‘... a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa’ (‘Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM’, publicado in *RDP* 11/16).

O doutrinador, em sua preciosa lição, evidencia que, ao se examinar a incidência de um tributo, há de verificar-se a existência da imprescindível compatibilidade entre o que se define como fato tributável (critério material da regra-

⁸⁶ Ibid., p. 111-112 (grifos do original).

matriz) e a sua respectiva representação econômica (base de cálculo), sob pena de, nas palavras de Geraldo Ataliba⁸⁷, “se desvirtuar, não só a natureza específica do tributo, (...) mas também a sua natureza genérica”.

E continua, citando as lições de Rubens Gomes de Sousa⁸⁸:

43.15 Esse notável mestre e pioneiro já manifestara tal convicção, anteriormente: ‘Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio’.

43.15.1 Continua Gomes de Sousa: ‘Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenha relação, ou que dela não decorram necessariamente’ (Rubens Gomes de Sousa, parecer, in *RT* 227/65-66).

Sabe-se, como dito, que para se definir a natureza jurídica de um tributo, o mais indicado, sob pena de uma definição inválida, é analisar a estreita e harmoniosa relação existente entre o critério material da regra-matriz de incidência e a base de cálculo revelada pela própria Constituição. Num imposto cujo critério material é exprimido pelo verbo “realizar” e pelo complemento “operações relativas à circulação de mercadorias”, a base de cálculo somente pode ser o valor da operação mercantil, ou seja, o valor da compra e venda, ainda que iniciada no exterior e concluída no país.

⁸⁷ Ibid., p. 112.

⁸⁸ Ibidem, p. 112-113(grifos do original).

Com efeito, deve-se ter em mente, para fins de tributação pelo ICMS, seja em operações internas, seja naquelas iniciadas no exterior, que, por se tratar de um imposto que recai sobre a realização de operações mercantis, para que seja legal e constitucional a sua incidência e exigência, a base de cálculo deve, efetivamente, expressar o montante a ser tributado, ou seja, o valor da operação de compra e venda, e nunca circunstâncias alheias a esta. “De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.”⁸⁹

É, novamente, o que se extrai da lição de Becker⁹⁰, transcrevendo reflexão de Rubens Gomes de Souza:

Quando a base de cálculo não se confunde com o pressuposto material de incidência - reflexiona Rubens Gomes de Souza - é essencial que os fatores ou circunstâncias adotados pela lei como base de cálculo sejam elementos integrantes ou decorrências necessárias daquele pressuposto. A não ser assim, poderá ocorrer a *descaracterização* do próprio imposto, que poderá ter alterada a sua própria natureza *jurídica* pela adoção de uma base de cálculo incompatível com ela. Se, por exemplo, a lei mandasse calcular o imposto de vendas e consignações sobre o valor do estoque, estaríamos claramente em face de um imposto sobre o patrimônio, e não sobre as vendas e consignações, de vez que a base de cálculo não seria adequada ao pressuposto da incidência deste último tributo. Por outras palavras, na hipótese afigurada, o desvirtuamento da natureza jurídica do imposto decorre de uma inversão da ordem natural das coisas. Normalmente, a base de cálculo deve ser definida pelo pressuposto material da incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo. Mas *quando isto não ocorre*, é o contrário que se verifica, ou seja, a *base de cálculo* é que passa a definir o pressuposto material da incidência (...).

Assim, se fosse possível a incidência do ICMS sobre negócios jurídicos outros, distintos da compra e venda mercantil, ainda que iniciada no exterior, a base de cálculo seria obrigatoriamente o valor inerente a esse outro negócio jurídico.

Nesses termos, para incidir nas importações de bens a título de arrendamento mercantil, o ICMS deveria ser calculado, obrigatoriamente, sobre o valor estipulado

⁸⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Op. cit., p. 138.

⁹⁰ Op. cit., p. 368 (destaques do original).

para o referido arrendamento, porque o valor atribuído à compra e venda internacional, qualquer que seja, simplesmente não existe no momento da entrada do bem no território nacional, já que se trata de operação de arrendamento e não de operação de compra e venda.

Por sua vez, a conclusão de que o valor do arrendamento deve, na hipótese aventada, ser utilizado como base de cálculo do ICMS importação, leva inexoravelmente à afronta ao Texto Constitucional, que, como exposto nos Capítulos anteriores, aponta não só outro pressuposto de incidência do referido imposto (operação relativa à circulação de mercadoria), mas também a decorrente expressão econômica desse negócio jurídico peculiar, quer dizer, o valor da operação de compra e venda internacional como representação da base de cálculo do tributo.

Conforme exposto nos Capítulos passados, Alfredo Augusto Becker asseverou que a identificação da natureza jurídica de um tributo decorre da análise de seu núcleo, isto é, de sua respectiva base de cálculo.

Essa lição, aparentemente, não foi observada, ou o foi apenas parcialmente pelos legisladores infraconstitucionais, tanto o legislador complementar como o ordinário. Aquele, ao editar a Lei Complementar n. 114/02, que modificou a Lei Complementar n. 87/96 para supostamente adequá-la às alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01, estabeleceu o seguinte:

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior.

(...)

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

(...)

V - Na hipótese do inciso IX do artigo 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no artigo 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

O legislador ordinário estadual paulista, por sua vez, prescreveu⁹¹:

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

IV - no desembaraço de mercadoria ou bem importados do exterior, observado o disposto no § 6º;

(...)

Artigo 24 - Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2º é:

(...)

IV - quanto ao desembaraço aludido no inciso IV, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio, bem como de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

O intérprete desatento, em uma primeira análise, poderia acreditar que o legislador infraconstitucional seguiu fielmente as lições doutrinárias citadas acima, além do disposto na Constituição Federal, mais especificamente na norma de outorga de competência tributária.

A análise cuidadosa dos dispositivos acima citados, contudo, evidencia que os legisladores infraconstitucionais, seja por equívoco, seja por atitude deliberada, estabeleceram que a base de cálculo do ICMS Importação é o valor da mercadoria ou do bem, constante no documento de importação.

Ocorre que essa previsão genérica não está totalmente de acordo com o preceito estabelecido na Carta Magna, relativamente à incidência do ICMS.

⁹¹ Lei Estadual Paulista n. 6.374/1989, com redação dada pela Lei Estadual Paulista n. 11.001/2001.

De fato, para aquelas importações que ocorram no contexto de uma operação relativa à circulação de mercadorias, os dispositivos acima transcritos apontam com clareza e precisão qual é a base de cálculo do ICMS incidente: o valor do bem ou da mercadoria.

Em contrapartida, nas importações ocorridas a qualquer outro título que não o de compra e venda internacional, como, por exemplo, se dá nos casos de arrendamento, locação, empréstimo, entre outros, os dispositivos transcritos evidentemente extrapolam o que determina a Constituição Federal relativamente à incidência do ICMS. Isso porque, apesar de a coisa objeto destas operações poder ser economicamente quantificada, a ponto de obter-se “o valor da mercadoria ou bem constante dos documento de importação (...)”⁹² para qualquer finalidade, seja ela qual for, esse valor não tem relevância jurídica alguma para fins de tributação pelo ICMS, já que o negócio jurídico materializado entre as partes contratantes, e que dá origem à entrada do bem no território nacional, não é adjetivado pelos termos “circulação” e “mercadoria”.

Em outras palavras, tais dispositivos infraconstitucionais dão a entender, na hipótese de uma importação a título de arredamento ou empréstimo, que o valor do bem arrendado ou emprestado será a base de cálculo para fins de incidência do ICMS Importação, em evidente afronta à Carta Maior.

Nessas hipóteses, isto é, prevalecendo o entendimento de que operações de arrendamento mercantil ou de empréstimo internacional são passíveis de incidência do ICMS, assim como o de que a base de cálculo do imposto é o valor do bem importado, constante no documento de importação, estar-se-á incidindo no equívoco

⁹² Cf. art. 13, inciso V, alínea “a”, da Lei Complementar n. 87/96.

apontado por Becker, pois se estará valorando, para efeitos de tributação, um elemento distinto do negócio jurídico praticado, totalmente estranho à operação, ou seja, o valor do bem.

Admitindo-se que o ICMS, nos termos dos dispositivos citados, incide sobre o negócio jurídico de arrendamento mercantil e, elegendo-se como expressão econômica tributável o valor do bem objeto de arrendamento, desvirtua-se o gênero jurídico do tributo, que deixou de onerar o negócio jurídico previsto na Constituição (compra e venda mercantil, ainda que iniciada no exterior), para tornar a exigência uma situação equivalente e peculiar à do Imposto sobre Importação, de competência exclusiva da União Federal, cuja incidência independe do negócio jurídico atrelado à importação.

Aceitando-se que o ICMS possa incidir sobre o valor do bem, independentemente do negócio jurídico existente, emerge, nas lições de Geraldo Ataliba, Rubens Gomes de Souza e Alfredo Augusto Becker, o novo gênero jurídico do tributo: o de um imposto sobre a importação de bens.

Verifica-se, portanto, que é absolutamente incompatível a tributação pelo ICMS de uma importação a título de arrendamento mercantil, já que, nesse caso, além de o evento não se adequar à hipótese normativa, o valor da base de cálculo deveria ser o montante pago pelo arrendatário ao arrendador a título de arrendamento, e não o valor da compra e venda internacional, como determina a Constituição Federal.

Não adquirindo o importador a propriedade do bem no contexto de uma operação mercantil, este jamais poderá integrar o pólo passivo da relação jurídico-tributária do ICMS.

Nas hipóteses de importação a título de arrendamento mercantil, o importador não demonstra, ainda, relativamente ao ICMS, capacidade contributiva, nos termos previstos na Constituição Federal⁹³.

De fato, para que figure como sujeito passivo do imposto estadual em questão, o importador deverá revelar riqueza tributável para fins de ICMS, ou seja, é imprescindível a existência de um fato signo presuntivo de riqueza sobre o qual possa ser calculada ou recair a tributação. No caso do ICMS, este signo de riqueza é o valor da mercadoria cuja propriedade o importador adquire, mediante o pagamento do preço, e no contexto da operação mercantil. No arrendamento, contudo, não há a necessária transferência da propriedade do bem no contexto deste tipo de operação.

Na realidade, caso fosse efetivamente possível a incidência do ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil, o importador se veria na absurda situação de ser obrigado a recolher o tributo aos cofres públicos apesar de não ter adquirido a propriedade do bem importado, ou, ainda pior, de recolher o tributo e depois ter que devolver a posse do bem ao seu proprietário original.

Assumindo-se a possibilidade jurídica de que o ICMS incide nas importações materializadas em contratos de arrendamento mercantil, e estipulando-se como base de cálculo o valor do bem, conforme conste no documento de importação, tem-se uma situação idêntica àquela advertida por Rubens Gomes de Sousa no sentido de que se “a lei mandasse calcular o imposto de vendas e consignações sobre o

⁹³ Cf. artigo 145, parágrafo 1º.

valor do estoque, estaríamos claramente em face de um imposto sobre o patrimônio, e não sobre as vendas e consignações.”⁹⁴.

Não há, nas importações a título de arrendamento mercantil, como se vê, o indispensável liame entre o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e a base de cálculo prevista para onerar a entrada do bem no país.

O que se constata, a toda evidência, é que a base de cálculo estabelecida na lei, por si só, reclama a existência de negócio jurídico de natureza mercantil, com transferência da propriedade do bem importado. De outra forma, extrapolaria os limites presentes na norma de outorga de competência tributária prevista na Constituição Federal.

Somente quando “o valor constante do documento de importação” representar a expressão econômica do negócio jurídico relativo à circulação mercantil, será devido o imposto.

Em síntese, como se evidenciou, no caso de importação a título de arrendamento mercantil, o “valor do bem constante no documento de importação” não guarda qualquer relação ou pertinência com o negócio jurídico praticado, transformando a exigência em um tributo cuja competência não foi outorgada aos Estados e ao Distrito Federal.

⁹⁴ Apud BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 368.

3.3. O Aparente Conflito: o ICMS Importação e o Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros

Conforme acima exposto, e nas palavras de Rubens Gomes de Souza⁹⁵:

Normalmente, a base de cálculo deve ser definida pelo pressuposto material da incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo. Mas *quando isto não ocorre*, é o contrário que se verifica, ou seja, a base de cálculo é que passa a definir o pressuposto material da incidência.

O exame da competência tributária outorgada à União Federal para instituir o Imposto sobre a Importação, conjuntamente com aquela concedida aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS Importação, demonstra que, interpretadas as normas constitucionais com a unidade e da maneira sistemática recomendada pelos ilustres juristas J.J. Gomes Canotilho e Carlos Maximiliano, não é juridicamente possível admitir que as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01 outorgaram aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir o ICMS sobre a mera entrada de bens no país, independentemente do negócio jurídico que ampare a importação desses bens.

Para evidenciar ainda mais essa afirmação, deve ser analisado, ainda que de forma sucinta, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros, de competência da União Federal, e sua respectiva representação econômica, isto é, sua base de cálculo.

⁹⁵ Apud BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 368.

3.3.1 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros

Prescreve o artigo 153, da Constituição Federal de 1988:

Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:
I - Importação de produtos estrangeiros.

Como já delineado no presente estudo, o critério material da regra-matriz de incidência tributária é composto por um verbo e por um complemento. A combinação destes últimos, confirmada pela base de cálculo, identifica a materialidade do tributo.

A análise da regra constitucional de outorga de competência tributária acima transcrita permite, como no caso do ICMS, identificar tanto o verbo quanto o complemento e, por consequência, a base de cálculo sobre a qual deverá incidir o tributo.

Observa-se que o critério material, no caso do imposto previsto no artigo 153, da Constituição Federal de 1988, é representado pelo verbo “importar” e pelo complemento “produtos estrangeiros”.

Os termos “produtos” e “estrangeiros” adjetivam o verbo “importar”, especificando e detalhando a materialidade do tributo.

Produto pode ser definido como:

Produto é termo amplo que abrange tanto mercadorias (que têm finalidade comercial) como bens (destinados ao uso/consumo do importador).

AMÉRICO MASSET LACOMBE, no seu Imposto de Importação, já em 1979, à luz da EC nº 1/69, já diferenciava os termos ‘produto’ e ‘mercadoria’. Dizia: ‘..., no sentido comum de ambos os vocábulos, verificamos que produto tem uma significação mais ampla que mercadoria, cujo sentido é envolvido pelo significado da palavra produto. Toda mercadoria é um produto, no sentido de que ou é produzido pela natureza ou pela atividade humana, ou pela

combinação de ambos. Mas, nem todo produto é mercadoria, uma vez que, para tanto, necessita ser objeto de mercancia. (...)'⁹⁶

Estrangeiro, por sua vez, pode ser definido como:

1 que ou o que é de outro país, que ou o que é proveniente, característico de outra nação.⁹⁷

Ou, ainda:

'Estrangeiro', por sua vez, designa o produto que tem origem em outro país, nele tendo sido produzido pela natureza ou pela ação humana.⁹⁸

Nesse contexto, já se pode inferir que o imposto em estudo, de competência da União Federal, incidirá sempre que uma pessoa, física ou jurídica, importar um produto (bem, em sua acepção genérica) proveniente do exterior. Importante ressaltar que, no caso específico deste imposto, a Constituição não faz qualquer exigência ou observação quanto à natureza do negócio jurídico que ampara a importação ou, ainda, quanto à espécie de bem importado, isto é, não estabelece, como no caso do ICMS, que a importação precisa ocorrer no contexto de uma operação mercantil, na qual haja a transferência de propriedade de um bem qualificável como mercadoria.

Assim, verifica-se que a mera entrada do bem estrangeiro no território nacional é suficiente para a incidência do imposto sobre importações, não sendo relevante se a importação (entrada) se deu por compra e venda, locação,

⁹⁶ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 285-286.

⁹⁷ HOUAISS, Instituto Antônio. **Dicionário eletrônico HOUAISS da língua portuguesa**. Versão 1.0.10. Editora Objetiva, 2006.

⁹⁸ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 286.

empréstimo ou, ainda, arrendamento mercantil. O imposto incidirá em quaisquer dessas situações.

Conseqüentemente, a base de cálculo desse imposto terá obrigatoriamente que ser o valor do produto estrangeiro importado, conforme lições de Rubens Gomes de Souza e de Alfredo Augusto Becker, acima transcritas, sob pena de desnaturação do tributo.

Sob esse prisma, é evidente que, mesmo após as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01, o ICMS jamais poderia incidir sobre a importação de um bem a título de arrendamento mercantil. Isso porque, diferentemente do imposto sobre importações, a incidência do ICMS na importação pressupõe a ocorrência de uma operação relativa à circulação de mercadorias⁹⁹.

Admitir-se que a referida emenda autorizou a tributação pelo ICMS sobre a simples entrada de um bem no território nacional, é simplesmente ignorar a competência tributária da União Federal prevista no artigo 153, da Carta Magna, e por via de conseqüência, a rigidez do Sistema Constitucional Brasileiro na distribuição das referidas competências entre os entes políticos.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁰⁰ exemplificou a esdrúxula situação advinda da hipótese supracitada:

Se a mera entrada do bem no país gerasse o ICMS, à evidência, nenhum turista poderia aqui ingressar, dirigindo seu próprio carro sem pagar o imposto sobre o veículo. Nem qualquer avião estrangeiro das companhias aéreas de outros países poderia adentrar os limites territoriais, sem que o ato de entrada representasse uma importação. É de se lembrar que todas as companhias aéreas estrangeiras *mantêm empresas sediadas no Brasil* para aqui poderem operar, mas nem por isso o ingresso de seus aviões no país, cuja titularidade

⁹⁹ Roberto de Siqueira Campos já alertava para a absoluta relevância do negócio jurídico que ampara a importação, para fins de incidência do ICMS, desde a antiga redação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea 'a', da Constituição Federal. *In Não incidência de ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil*. Repertório IOB de Jurisprudência n. 5/94, 1ª Quinzena, mar. 1994, p. 87.

¹⁰⁰ Op. cit., p. 89-90 (grifos do original).

permanece com os proprietários das aeronaves no exterior, gera ICMS, sempre que tais veículos aéreos sobrevoem o território nacional.

Na hipótese, portanto, de se entender que a Emenda Constitucional n. 33/01 autorizou a tributação de bens importados sob regime jurídico de arrendamento mercantil, há de examinar-se a constitucionalidade do projeto do qual se originou a referida emenda, pois, como demonstrado, estariam os Estados e o Distrito Federal invadindo o campo de competência constitucional da União Federal, especificamente no que diz respeito às disposições do artigo 153, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

A referida invasão de competência implicaria a quebra do pacto federativo e, em última instância, o rompimento do princípio republicano, em que cada uma das entidades políticas recebe e exerce a competência constitucional que lhe foi atribuída de maneira plena, e, logo, não poderia ser objeto de emenda constitucional, nos termos do que estabelece o artigo 60, § 4º, I, da Constituição da República, *verbis*:

Art. 60 - A Constituição Poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado.

Mas não é só.

A principal função do Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros não é arrecadatória, mas sim extrafiscal, isto é, a União Federal, por meio deste imposto, promove a regulação do comércio exterior brasileiro¹⁰¹.

Com efeito, no contexto da outorga de competências constitucionais, a regulação do comércio exterior e o controle do fluxo de entrada de bens (ou produtos estrangeiros), no território nacional, são de tal ordem que o constituinte excepcionou, para o Imposto sobre Importação, a rígida obediência ao princípio da anterioridade e da anterioridade mitigada, insculpidos no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, respectivamente, da Constituição Federal, conforme se extrai da análise conjunta do dispositivo ora citado e do art. 153, I, § 1º, do mesmo diploma legal:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...)

§ 1º - A vedação do inciso III, 'b', não se aplica aos tributos previstos nos arts. (...) 153,I (...); e a vedação do inciso III, 'c', não se aplica aos tributos previstos nos arts. (...) 153,I (...).

(...)

Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:

I - Importação de produtos estrangeiros.

(...)

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, e V.

¹⁰¹ Conforme determinação Constitucional: “Art. 237 - A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.”, e “Art. 21 – Compete à União: [...] VIII – administrar as reservas cambiais do país [...]”.

Assim, a União Federal pode estimular ou desestimular, sem as barreiras previstas no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, a importação de determinados bens ou produtos estrangeiros, aumentando ou diminuindo as alíquotas do Imposto sobre Importação e materializando, na Federação, a sua política de comércio exterior.

Nesse contexto, é evidente que a União Federal perderia essa autonomia sobre a regulação do comércio exterior quando, pretendendo estimular a importação de determinados bens, exonerando-os do Imposto sobre Importação, os Estados ou o Distrito Federal, visando ao incremento de suas receitas tributárias, passassem a exigir o ICMS sobre a mera entrada desses mesmos bens, independentemente do negócio jurídico praticado.

Em verdade, o poder tributante, amplamente considerado, daria com a mão direita e retiraria com a mão esquerda.

Conclui-se, nessa esteira, que, na hipótese de a Emenda Constitucional n. 33/01 ter atribuído aos Estados e ao Distrito Federal um poder conflitante com aqueles atribuídos à União Federal, a harmonia e unidade existentes no Texto Constitucional estariam seriamente abaladas, ao arrepio dos princípios básicos de hermenêutica expostos no Capítulo anterior deste estudo.

Assim, tributar bens na importação, independentemente da natureza jurídica da operação a ela relacionada, como se demonstrou, é competência exclusiva da União Federal, de tal sorte que a interpretação da Constituição da República deve observar sua uniformidade, e deve ser efetivada de modo a que se eliminem

aparentes conflitos de competência ou antinomias, respeitando-se, desta forma, o princípio da unidade da Constituição¹⁰².

É evidente, portanto, que a incidência do ICMS nas importações realizadas a título de arrendamento mercantil é absolutamente incompatível não só com o regime constitucional do próprio imposto estadual, mas também com o do Imposto sobre Importações de produtos estrangeiros, de competência da União Federal.

3.4 A Lei Complementar n. 87/1996 e o Arrendamento Mercantil

No sistema constitucional vigente, foram outorgadas às leis complementares, instrumentos primários de introdução de normas¹⁰³ que são, as seguintes competências:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. (...)

Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁴ faz duras críticas à interpretação e aplicação literal do dispositivo constitucional transcrito, estabelecendo raciocínio sistemático no sentido de que caberia às leis complementares ditar normas gerais em matéria

¹⁰² A esse respeito, vide CAMPOS, Roberto de Siqueira. “**Importação**... Op. cit., p. 441 e ss.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**... Op. cit., p. 60-62.

¹⁰⁴ **Curso**... Op. cit., p. 219-226.

tributária somente para dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Independentemente das mais diversas posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, e da amplitude com que se conduz a interpretação do dispositivo em questão¹⁰⁵, tem-se que a lei complementar deve observar uma série de limites relativamente ao seu campo de atuação. Em outras palavras, quando, de acordo com expressa disposição constitucional, prescrever normas gerais em matéria tributária, seja dispondo sobre conflitos de competência, regulando limitações constitucionais ao poder de tributar ou detalhando a competência tributária dos entes políticos, a lei complementar jamais deve extrapolar os limites e ditames previstos na Carta Magna.

Nesse contexto, foi editada a Lei Complementar n. 87/96, detalhando a competência dos Estados e do Distrito Federal relativamente à instituição do ICMS.

Ressalte-se, como acima exposto, que a Lei Complementar n. 87/96, relativamente ao ICMS, deve se ater aos limites e prescrições previstos na Constituição Federal, jamais avançando em terreno jurídico que não lhe compete, motivo pelo qual todas as suas disposições refletem nem mais nem menos do que as diretrizes definidas pelo Texto Constitucional. Vale dizer, a referida lei complementar não inova no ordenamento jurídico relativamente à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, mas somente explicita o que já está presente no Texto Maior.

Dentro de seu escopo de atuação, a Lei Complementar n. 87/96 ressalta os contornos do campo de incidência do ICMS, ora no campo positivo “Art. 2º O

¹⁰⁵ Esse tema não será aprofundado por não ser o escopo do presente estudo. Sobre as divergências doutrinárias e jurisprudenciais mencionadas, vide, dentre outros, o acórdão relativo ao Recurso Extraordinário n. 559.943-4/RS, Relatora Min. Cármen Lúcia, DJ 25 set. 2008.

imposto incide sobre: (...)", ora no campo negativo "Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)".

É exatamente ao desempenhar essa função, no campo negativo, que a Lei Complementar n. 87/96, reconhece, expressamente, a não incidência do ICMS sobre as operações de arrendamento mercantil. Confira-se:

Art. 3º - O imposto não incide sobre:

(...)

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

Esse reconhecimento, contudo, conforme supramencionado, não é mera liberalidade do legislador infraconstitucional, já que a ele não compete definir ou outorgar competência tributária. Tampouco se trata da instituição de isenção sobre esse tipo de negócio jurídico. Ives Gandra da Silva Martins¹⁰⁶ vai mais além:

A meu ver, mesmo que a Lei Complementar 87 silenciasse sobre a exclusão do arrendamento mercantil do âmbito da materialidade do imposto estadual, ele estaria excluído por força da inexistência de elemento essencial na incidência do ICMS, que é a *transferência de titularidade*.

Em verdade, o referido dispositivo reconhece, nos termos da Constituição Federal, especificamente do artigo 155, inciso II, bem como do seu parágrafo 2º, inciso IX, alínea 'a', seja antes ou depois das alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/01, que a importação a título de arrendamento mercantil não é fato jurídico tributário do ICMS. Em outras palavras, reconhece que o negócio jurídico de arrendamento mercantil não é uma operação relativa à circulação de mercadorias e não está, portanto, sujeito à incidência do ICMS.

¹⁰⁶ Op. cit., p. 92 (grifos do original).

Reforça essa assertiva a interpretação histórica do artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96.

A referida lei, no que é relevante à análise feita na presente dissertação, foi alterada logo após a promulgação da Emenda Constitucional n. 33/01 pela Lei Complementar n. 114/02. Com efeito, este último diploma alterou a Lei Complementar n. 87/96 para adequá-la às alterações promovidas pela citada emenda à Constituição Federal.

Nesse contexto, verifica-se que o citado artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96, não sofreu qualquer alteração com o advento da Lei Complementar n. 114/02. Significa dizer que, mesmo com as modificações trazidas pela Emenda Constitucional n. 33/01, os Estados e o Distrito Federal não possuem, como de fato não possuíam, a competência para tributar as importações realizadas a título de arrendamento mercantil.

Desta feita, admitindo-se a hipótese de que a referida emenda ao Texto Supremo tivesse efetivamente alterado a estrutura do ICMS para permitir que a mera entrada de qualquer bem no território nacional, independentemente do negócio jurídico a ela relacionada, fosse tributada, o legislador infraconstitucional, ao editar a Lei Complementar n. 114/02, seria obrigado a alterar o artigo 3º, VIII, acima citado, determinando que nele não estava incluída entrada no país de bens objeto de arrendamento.

A ausência dessa ressalva no referido dispositivo, contudo, reforça a assertiva no sentido de que a importação de bens a título de arrendamento mercantil está, como sempre esteve, fora do campo de incidência do ICMS.

O intérprete desatento poderia argumentar que o artigo 3º, VIII, da Lei Complementar n. 87/96, se refere somente às operações de arrendamento mercantil, iniciadas e concluídas dentro do território nacional.

Todavia, diante das considerações acima, essa discussão é absolutamente sem propósito, especialmente se considerada mais uma lição de Carlos Maximiliano¹⁰⁷, *in verbis*:

Com o advento das codificações decresceu o valor das parênticas de Direito Objetivo; continuou, porém, relativamente sólido o prestígio dos que sintetizam normas ou processos de Hermenêutica.

(...)

Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit. 'Quando a lei quis, determinou; sobre o que não quis, guardou silêncio.'

(...)

299 – Quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o *todo*, compreendem-se também as *partes*. Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário.

Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus. 'Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir.'

300 – Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.¹⁰⁸

Não obstante, o disposto no artigo 152, da Constituição Federal reforça o entendimento de que o artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96, se aplica tanto às operações internas quanto às internacionais de arrendamento. Confira-se:

Art. 152 - É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

¹⁰⁷ Op. cit., p. 243 e 246-247.

¹⁰⁸ Nesse mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins. Op. cit., p. 102 (grifos do original): "Por fim, um outro aspecto a comentar: [e de se lembrar que a Lei Complementar 87/96 ao excluir o 'leasing', não se referiu apenas ao mercado nacional, *mas à totalidade de operações sujeitas ao ICMS*.".

Sob esse prisma, admitir que a operação de arrendamento de um bem, iniciada e concluída no território nacional, não seria objeto de tributação pelo ICMS e, por outro lado, a mesma operação, com o mesmo bem, seria tributada somente por ter se iniciado fora do país, viola não só a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal prevista no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, mas também afronta diretamente a prescrição do artigo 152, acima transcrito.

Evidente, portanto, que as operações de importação de bens a título de arrendamento mercantil estão absolutamente fora do campo de incidência do ICMS.

3.5 A Jurisprudência

Como exposto acima, é da essência do arrendamento mercantil que a propriedade do bem seja do arrendante durante toda a vigência do contrato. Não há, nesse tipo de negócio, operação relativa à circulação de mercadoria compreendida no campo de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, já que não se opera a transferência da propriedade de um bem no contexto de uma operação mercantil.

Esse contexto fático e jurídico foi recentemente reconhecido pelo órgão plenário do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a importação, por arrendamento mercantil, de aeronaves e suas partes e peças, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 461.968-7/SP¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Ressalte-se que a importação analisada no referido Recurso Extraordinário ocorreu antes do advento da Emenda Constitucional n. 33/2001. Contudo, como exposto no presente estudo, a referida Emenda não alterou a regra-matriz de incidência do ICMS, e, portanto, os fundamentos jurídicos constantes do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal são aplicáveis tanto às importações realizadas antes como àqueles realizadas posteriormente à entrada em vigor da referida Emenda.

Nesse importante julgamento, os ministros da Suprema Corte foram enfáticos em afirmar que a incidência do ICMS está totalmente atrelada à verificação de transferência de propriedade da mercadoria importada, e, logo, à natureza do negócio jurídico firmado entre as partes. Confira-se a ementa do referido acórdão¹¹⁰:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. 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 de domínio ao 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 elas construídas.

Em seu voto, o Ministro Eros Grau¹¹¹, relator do caso, fez as seguintes elucidativas e determinantes considerações:

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:

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.

9. Da segunda leitura, adequada à compreensão do todo normativo que o artigo 155 e seus parágrafos integram --- vale dizer, mais do que mera leitura, interpretação do seu texto --- extrair-se-á a seguinte norma:

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

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

¹¹⁰ Acórdão publicado, DJ 24 ago. 2007.

¹¹¹ Trecho de voto proferido junto ao Recurso Extraordinário n. 461.968-7/SP.

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 ou jurídica.

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

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

A estrutura constitucional do ICMS não escapou à atenção e consideração dos outros ministros presentes no julgamento, os quais também asseveraram que a incidência do ICMS está totalmente atrelada à verificação de transferência de propriedade do bem importado, e, portanto, à natureza do negócio jurídico firmado entre as partes. Confira-se¹¹²:

O Sr. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI –

(...)

Fiquei convencido de que a natureza jurídica da operação de leasing não se confunde com uma compra e venda mercantil em que há, como foi demonstrado e consta, inclusive, do parecer da Procuradoria, uma efetiva circulação de mercadorias. Na verdade, trata-se de um arrendamento em que não há transferência da titularidade do bem, mas uma mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Senhor Presidente, também entendo que a matriz constitucional do ICMS tem como pressuposto a transferência da propriedade, pois essa é a única maneira de se poder interpretar a expressão ‘circulação de mercadorias’.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO – Senhor Presidente, também penso que o Relator distinguiu bem as coisas, o que se trata aqui é de leasing ou de um contrato de arrendamento mercantil. O arrendatário não comprou o equipamento, a peça importada. Não adquiriu, portanto, a propriedade do bem.

O conceito jurídico de circulação foi bem exposto pelo Advogado que ocupou a tribuna, e muito bem retratado no voto do eminente Relator. É um conceito, hoje, clássico, pacífico na doutrina dos melhores tributaristas. (...)

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO –

(...)

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe sempre uma operação de circulação de mercadorias, vale dizer, uma compra e venda. Não podemos elastecer conceitos constitucionais a ponto de albergar, sob o ângulo do tributo, negócio jurídico estranho ao versado na Constituição. Não há a menor dúvida, tem-se, no inciso IX do artigo 155 da Carta, a regra de incidência do ICMS sobre mercadoria importada do exterior, mas mercadoria

¹¹² Votos proferidos junto ao Recurso Extraordinário n. 461.968-7/SP (grifos do original).

que adentre o território nacional sob o ângulo da operação, a que me referi, de circulação, considerada a compra e venda.

(...)

Não cabe - isso está inclusive proclamado no Código Tributário Nacional – modificar, no afã arrecadador de tributo, conceitos tradicionais no direito posto, tomando-se como sinonímia “compra e venda” e “leasing”. Acertada, mais do que acertada, merecedora de encômios, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Enquanto a relação jurídica revele simplesmente o leasing, não chegando, portanto, aquele que arrenda à aquisição do bem, não há campo para cogitar-se da incidência do tributo.

Tínhamos jurisprudência pacificada que, depois, veio a ser alterada no precedente tão empolgado pela Fazenda, porque favorável à tese que sustenta sobre a incidência do tributo. Em boa hora voltamos a proclamar que o ICMS pressupõe operação de circulação de mercadoria e, mais do que isso, estando ínsita a compra e venda.

O precedente a que faz menção o Ministro Marco Aurélio é o relativo ao Recurso Extraordinário n. 206.069-1/SP, de relatoria da Ministra Ellen Gracie¹¹³. Esse precedente, entretanto, conforme esclarecimento prestado pelo próprio Ministro Eros Grau, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 461.968-7/SP, não tratava de hipótese de arrendamento mercantil, mas sim de importação para integração ao ativo fixo, onde ocorria a transferência de propriedade do bem importado. Veja-se:

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 verificava a circulação mercantil, pressuposto da incidência do ICMS. Nesse caso, aliás, acompanhei a relatora. Mas o precedente disse com a importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária, como ressaltou a eminente relatora.

Essa situação fática não escapou à análise de Gabriel Lacerda Troianelli¹¹⁴, *verbis*:

(...) Na hipótese então examinada, a contribuinte, empresa industrial, pretendia que não houvesse a incidência do ICMS na importação de forno elétrico, destinado à recuperação de vidros, incorporado ao seu ativo fixo. A Relatora,

¹¹³ Acórdão publicado, DJ 01 set. 2006.

¹¹⁴ **A Não-incidência de IPI na Importação de Bem mediante “Leasing” sem Opção de Compra.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 154, 2008, p. 45 (grifos do original).

Ministra Ellen Gracie, considerou que o *leasing* em questão foi teria exatamente os mesmos efeitos de uma compra, na medida em que o forno, uma vez incorporado ao ativo fixo do contribuinte, teria que passar necessariamente à titularidade do mesmo, eliminando, assim, um dos elementos essenciais do *leasing*, que é a possibilidade que o bem seja devolvido ao arrendador ao fim do contrato. (...)

A decisão do órgão Pleno da Suprema Corte no sentido de que o ICMS Importação não incide sobre a mera entrada de um bem no país, mas desde que esta entrada ocorra no contexto de uma operação mercantil, foi a primeira de muitas nesse mesmo sentido. Exemplificativamente, pode-se citar trecho do acórdão referente ao agravo regimental em sede do Recurso Extraordinário n. 194.255-0¹¹⁵, o qual esclarece o aqui mencionado:

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

6. 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 ou jurídica.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça merecedora de encômios, nas palavras do Ministro Marco Aurélio acima transcritas, é a da 1ª Seção da Corte Superior, responsável pelo julgamento de matérias de Direito Público, que também reconheceu a não-incidência do ICMS sobre importação de bens a título de arrendamento mercantil. Confira-se¹¹⁶:

TRIBUTÁRIO – ARRENDAMENTO MERCANTIL – LEASING – DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO – ICMS – INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE BENS EM REGIME DE LEASING – PRECEDENTES.

1 - A jurisprudência tem entendido que o contrato de leasing deve ser respeitado como tal, em nome do princípio da liberdade de contratar.

2 - Somente quando o leasing estiver contemplado em uma das situações de repúdio, previstas na Lei 6.099/74 (artigos, 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23), é que se

¹¹⁵ Acórdão publicado no Diário de Justiça de 15 ago. 2008.

¹¹⁶ Recurso Especial n. 692.945/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado no Diário de Justiça de 11 set. 2006.

tem autorização legal para a descaracterização do arrendamento mercantil e imputação das conseqüências.

3 - O simples fato de haver concentração dos pagamentos nas primeiras prestações e um resíduo mínimo para pagamento nas demais não desnatura o instituto do arrendamento mercantil.

4 - Posição remansosa desta Corte, em vários precedentes, quanto à não-incidência de ICMS na importação de bem sob a modalidade de leasing.

5 - Recurso especial improvido.

Essa posição jurisprudencial foi reafirmada em julgamento realizado pela mesma 1ª Seção, após a publicação da decisão plenária do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, *verbis*¹¹⁷:

TRIBUTÁRIO - CONTRATO DE LEASING - IMPORTAÇÃO DE BENS - NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS.

1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 692.945/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, publicado em 11.9.2006, reconheceu a não-incidência de ICMS na importação de bens em regime de leasing em respeito ao princípio da liberdade de contratar, devendo ser respeitada essa modalidade contratual.

Embargos de divergência providos.

Merece destaque, ainda, o voto-vista exarado pela Ministra Denise Arruda, da primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial n. 908.325/RJ¹¹⁸, especificamente no tocante à Emenda Constitucional n. 33/01 e o entendimento de que ela não alterou a regra-matriz de incidência tributária do ICMS:

(...) 2. Cinge-se a controvérsia à análise da incidência de ICMS sobre a importação de aeronave, por meio de contrato de arrendamento mercantil - *leasing*.

(...)

Infere-se, portanto, que o art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF/88, conforme recentemente decidido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 461.968/SP), deve ser interpretado em consonância com o seu *caput* e inciso II. Assim, ***qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior – desde que atinente a 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***, sendo certo que o *imposto não*

¹¹⁷ Embargos de Divergência em Recurso Especial ns. 822.868 e 823.956, Relator Ministro Humberto Martins, DJ 17 nov. 2008.

¹¹⁸ Acórdão publicado no Diário de Justiça de 16 ago. 2007 (grifos do original).

é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias' (Transcrições do Informativo 469/STF, grifou-se).

Ressalte-se, por oportuno, que, embora a hipótese julgada no mencionado recurso extraordinário seja anterior à Emenda Constitucional 33/2001, no teor do voto condutor do acórdão, o Ministro Eros Grau delineou claramente a interpretação que deve ser dada ao atual art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF/88. Por conseguinte, tanto em sua anterior como em sua atual redação, o referido dispositivo constitucional deve ser interpretado no sentido de que a incidência de ICMS sobre bens ou mercadorias importadas pressupõe sua circulação, ou seja, a transferência de sua titularidade.

(...)

Com essas considerações, mantenho o entendimento anteriormente consagrado por este Superior Tribunal de Justiça, inclusive por esta Primeira Turma, de que a importação de bens mediante contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) não constitui fato gerador de ICMS, porquanto a incidência do referido imposto pressupõe a efetiva circulação de mercadoria, com a necessária transferência de sua titularidade, o que não ocorre no arrendamento mercantil, salvo quando o arrendatário opta pela compra do bem ao término do contrato (...).

Por fim, verifica-se que tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça, cada um dentro de sua competência de julgamento, reconhecem que o ICMS não incide na importação de bens a título de arrendamento mercantil, pois não há, nesse negócio jurídico, a necessária circulação de mercadorias, pressuposto de incidência do imposto estadual.

Ambos os Tribunais ressaltaram que a Emenda Constitucional n. 33/01 não alterou a regra-matriz de incidência do ICMS, isto é, que o ICMS Importação não incide sobre a mera entrada de um bem no país, mas, sim, sobre a entrada de um bem no contexto de uma operação relativa à circulação de mercadorias.

Definiu-se que este é o comando constitucional.

CONCLUSÃO

Com base em todas as premissas estabelecidas ao longo deste trabalho, bem como no desenvolvimento detalhado do tema promovido no presente estudo, pode-se concluir que:

I – A competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, prevista na Magna Carta, relativa ao ICMS, somente autoriza a tributação de “operações” relativas à “circulação” de “mercadorias”, isto é, de negócios jurídicos por meio dos quais seja transferida a propriedade de um bem móvel, qualificável como mercadoria, de uma esfera patrimonial para outra, com intuito de lucro;

II – Essa competência constitucional é idêntica tanto para as operações mercantis realizadas dentro do território nacional, como para aquelas iniciadas no exterior e concluídas no país; quer dizer, para que haja incidência do ICMS na importação, essa operação deve ocorrer impreterivelmente no contexto de uma compra e venda mercantil;

III – A Emenda Constitucional n. 33/01 não alterou o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, ou seja, a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir e exigir o ICMS, seja nas operações realizadas integralmente no território nacional, seja naquelas iniciadas no exterior e concluídas no país, não foi alterada pela emenda em questão;

IV – A entrada de mercadorias no país, referida no artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, da Carta Magna, é apenas o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária do ICMS Importação e, a fim de que esta entrada dê ensejo à

incidência do referido imposto estadual, é imprescindível que ela ocorra no contexto de uma operação mercantil;

V – O contrato de arrendamento mercantil, celebrado nos termos da Lei Federal n. 6.099/74 e da Resolução n. 2.309/96, não confere ao arrendatário a propriedade do bem arrendado, mas apenas autoriza que, ao final do contrato, o arrendatário adquira o bem, renove o arrendamento por um novo período ou, ainda, devolva o bem ao arrendador;

VI – Nesses termos, o arrendamento mercantil não é um negócio jurídico tributável pelo ICMS, na medida em que não preenche o critério material da regramatrix de incidência do referido imposto, seja o do ICMS Operações Mercantis, seja o do ICMS Importação, pois esse negócio jurídico não implica a “circulação”, entendida como transferência de propriedade, e, conseqüentemente, não existe “mercadoria”, já que o bem arrendado não é objeto de uma compra e venda mercantil;

VII – Caso fosse possível a incidência do ICMS nas operações de arrendamento mercantil, não haveria base de cálculo possível sobre a qual pudesse ser calculado o montante de imposto devido, haja vista a própria norma de competência tributária prevista na Constituição Federal, impor que a grandeza tributável pelo ICMS é aquela representada pelo valor da compra e venda mercantil – a qual não ocorre –, e não pelo valor do arrendamento ou pelo valor do bem objeto dele;

VIII – Se, ainda assim, ao arrepio da norma constitucional, fosse eleito como base de cálculo do ICMS o valor do bem constante da nota fiscal ou do documento de importação, ocorreria inexoravelmente a desnaturação do tributo, o qual deixaria de incidir sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, e

passaria a incidir sobre a movimentação ou ainda sobre a entrada de bens no território nacional;

IX – Ademais da desnaturação do tributo, a incidência do ICMS sobre a simples entrada de bens no território nacional, independentemente da natureza do negócio jurídico relacionado à importação, implicaria quebra do pacto federativo e afrontaria, em última instância, o princípio republicano, já que a competência para tributação da entrada de bens no país foi outorgada pelo poder constituinte originário à União Federal;

X – O artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96, reforça o entendimento de que o ICMS não incide sobre a realização de operações de arrendamento mercantil, nacionais ou internacionais, ao expressamente dispor neste sentido, em observância ao artigo 146, da vigente Constituição Federal;

XI – A promulgação da Lei Complementar n. 114/02, que promoveu diversas alterações na Lei Complementar n. 87/96, adequando-a aos dispositivos da Emenda Constitucional n. 33/01, também reforça o entendimento de que as operações de arrendamento mercantil não estão sujeitas à tributação pelo ICMS, posto que a redação do referido artigo 3º, inciso VIII, permaneceu inalterada, mesmo após a edição da citada emenda;

XII – O artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96, é aplicável tanto às operações de arrendamento mercantil nacionais quanto às internacionais, tendo em vista que, além de o legislador não ter expressamente excluído quaisquer das operações do escopo desse dispositivo legal, o artigo 152, da Carta Maior, veda o estabelecimento de diferença tributária entre bens, em razão de sua procedência ou destino;

XIII – O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema, decidiu por meio de seu órgão plenário pela não incidência do ICMS nas importações realizadas a título de arrendamento mercantil, pois não há que se falar em transferência de propriedade de um bem no contexto de uma operação mercantil; e

XIV – O Superior Tribunal de Justiça, por intermédio de sua primeira seção, a respeito do tema ora em análise, decidiu-se no mesmo sentido daquele adotado pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive com relação às importações realizadas sob a égide da Emenda Constitucional n. 33/01, a qual, na opinião do Superior Tribunal, não promoveu qualquer alteração na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a instituição e exigência do ICMS nas operações de importação.

Dessa forma, conclui-se que há fundamentos jurídicos suficientes para sustentar a não incidência do ICMS sobre as operações de importação de bens realizadas a título de arrendamento mercantil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Disponível em: <<http://www.abnt.org.br/>>. Acesso em: 15 mar. 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1.ed. São Paulo: RT, 1966.

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 122, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOITEUX, Fernando Netto. **Contrato de Leasing e Valor Residual – Seus Efeitos Tributários**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 66, 2001.

CAMPOS, Roberto de Siqueira. **Importação de Bens Móveis: Impossibilidade de Incidência do ICMS mesmo após a Emenda Constitucional nº 33. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. v.6. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Não incidência de ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil**. Repertório IOB de Jurisprudência n. 5/94, 1ª Quinzena, mar. 1994.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 5.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **ICMS**. 14.ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 4.ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Paulo Magalhães da Costa. **O Contrato de Arrendamento Mercantil e a Incidência do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 20, 1997.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **Contrato de “leasing”**. Revista Forense. Ano 71, v.250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro: Abril, Maio e Junho de 1975.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FIORENTINO. Marcelo Froés Del. **Da Não-incidência do “ICMS-Importação” em Relação ao “Arrendamento Mercantil” Internacional Realizado por Empresa de**

Transporte Aéreo de Passageiros. Revista Dialética de Direito Tributário n. 135, 2006.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO – SECRETARIA DA FAZENDA.
Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br>>. Acesso em: 09 fev. 2010.

HOUAISS, Instituto Antônio. **Dicionário eletrônico HOUAISS da língua portuguesa.** Versão 1.0.10. Editora Objetiva, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário.** 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Brandão. **ISS e o Arrendamento Mercantil.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 141, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 23.ed. rev. atual. e ampl. Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **“Leasing” de Aeronaves, sem Opção de Compra, Pactuado com Investidores Estrangeiros – Hipótese não sujeita ao ICMS**”. Revista Dialética de Direito Tributário n. 131, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96.** São Paulo: Dialética, 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito.** 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MELO, Fábio Soares de. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Arrendamento Mercantil (Leasing). Critérios para a Definição do Município Competente. Lei Complementar nº 116/03.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 102, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09 fev. 2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico: v.III**. 2.ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Forense, 1967.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Curso de Direito Financeiro**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1958.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 25 fev. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 fev. 2010.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A Não-incidência de IPI na Importação de Bem mediante “Leasing” sem Opção de Compra**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 154, 2008.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Sistemática Constitucional do ICM – Conceito de Operação de Circulação – Não incidência do tributo sobre produto confeccionado pela empresa para seu próprio uso**. Revista de Direito Público v.11, ano 3. São Paulo: RT, janeiro-março de 1970.

WALD, Arnoldo. **Histórico e desenvolvimento do “leasing”**. Revista Forense. Ano 71, v.250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro: Abril, Maio e Junho de 1975.

WALD, Arnaldo. **Noções básicas de “leasing”**. Revista Forense. Ano 71, v.250, fascículos 862-863-864. Rio de Janeiro: Abril, Maio e Junho de 1975.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)