

11/09/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

RELATOR : **MIN. GILMAR MENDES**
REDATOR DO ACÓRDÃO : **MIN. LUIZ FUX**
RECTE.(S) : **ESTADO DE SÃO PAULO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**
RECDO.(A/S) : **HAYES WHEELS DO BRASIL LTDA**
ADV.(A/S) : **RICARDO NAHAT E OUTRO(A/S)**
INTDO.(A/S) : **ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF**
ADV.(A/S) : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**
INTDO.(A/S) : **TAM LINHAS AÉREAS S.A.**
ADV.(A/S) : **ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)**

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide 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.

2. A alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas

RE 540829 / SP

à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.

5. *In casu*, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, "a", da CF/88.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, decidindo o tema 297, por maioria, em negar provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Gilmar Mendes (Relator) e Teori Zavascki

Brasília, 11 de setembro de 2014.

Ministro LUIZ FUX – Redator para o acórdão

Documento assinado digitalmente

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

RELATOR : **MIN. GILMAR MENDES**
RECTE.(S) : **ESTADO DE SÃO PAULO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**
RECDO.(A/S) : **HAYES WHEELS DO BRASIL LTDA**
ADV.(A/S) : **RICARDO NAHAT E OUTRO(A/S)**
INTDO.(A/S) : **ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE
FINANÇAS DAS CAPITALIS - ABRASF**
ADV.(A/S) : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**
INTDO.(A/S) : **TAM LINHAS AÉREAS S.A.**
ADV.(A/S) : **ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): Trata-se, originariamente, de mandado de segurança impetrado pela empresa HAYES WHEELS DO BRASIL LTDA. contra ato do CHEFE DO POSTO FISCAL DE FRONTEIRA II DA DELEGACIA REGIONAL TRIBUTÁRIA DE SANTOS, cujo pedido é o reconhecimento da não incidência de ICMS na entrada de bem importado por meio de arrendamento mercantil.

A segurança foi concedida em primeira instância e mantida pela Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em acórdão assim ementado:

“ICMS – Importação de equipamento objeto de contrato de arrendamento mercantil – Hipótese que não caracteriza fato gerador do ICMS – Recursos improvidos”.

Ao negar provimento ao recurso de apelação interposto pela Fazenda do Estado, o Tribunal de Justiça de São Paulo asseverou o seguinte:

“a operação de importação do bem sob o regime de arrendamento mercantil, por si só, não enseja a tributação, que só poderá se dar quando esse mesmo bem arrendado se incorporar ao patrimônio de

RE 540.829 / SP

quem o importou (coisa que, aqui, e como dito, não se dará, à vista do clausulado no contrato), através de uma circulação mercantil, à qual, aí sim, poderá ser imposta a incidência do tributo". (fls. 141-142)

Contra essa decisão foram opostos embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo tribunal de origem. Inconformado, o Estado de São Paulo interpôs o presente recurso extraordinário, por meio do qual alega, em síntese, a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre operações de importação de bens e mercadorias sob o regime de arrendamento mercantil internacional.

O recorrente alega que o ICMS é devido nas operações de *leasing* internacional, tendo em vista os seguintes fatores:

"a) o fato gerador do ICMS na importação é a entrada de qualquer bem no território nacional. Vale dizer, para a configuração da operação principal, relativamente aos tributos que gravam os bens provenientes do exterior (Imposto de Importação, IPI e ICMS), basta a materialidade do ingresso dos mesmos no País e a submissão desses aos desembaraços aduaneiros. Não são considerados relevantes os aspectos negociais da operação internacional que ensejaram a importação (se em virtude de compra, empréstimo, locação ou conferência do bem; a título oneroso ou não; com ou sem cobertura cambial), (também nos termos do artigo 2º, § 2º, da LC 87/96);

b) a Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 3º, inciso VIII, está se referindo apenas ao contrato de "leasing" firmado no território nacional e caso não exercida a opção de compra do bem pelo arrendatário; e

c) estão sujeitas ao ISS apenas as operações com arrendamento mercantil firmadas no mercado interno, competindo ao Estado cobrar o ICMS sobre o "leasing" internacional". (fls. 167)

O Ministério Público apresentou parecer pelo provimento do recurso, tomando por base o que decidido por ocasião do julgamento do RE 206.069, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 1.9.2006.

Ao verificar que a questão constitucional em debate (possibilidade de incidência de ICMS nas importações de bens e mercadorias por meio

RE 540.829 / SP

de arrendamento mercantil) não está pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, submeti a matéria ao plenário virtual, ocasião em que o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral do tema em exame.

Deferi os pedidos de ingresso no feito, na qualidade de *amici curiae*, da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ABRASF), bem como da empresa TAM Linhas Aéreas S.A.

É o relatório.

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): A matéria debatida no presente recurso extraordinário não é estranha à Corte. O Tribunal já se pronunciou sobre o tema em algumas ocasiões e, mais recentemente, duas decisões importantes e divergentes foram adotadas acerca do assunto.

A **primeira** dessas decisões foi adotada por este Plenário no julgamento do RE 206.069, relatora a Min. Ellen Gracie, julgado em 1º.9.2005, DJ 1º.9.2006; a **segunda** consubstanciou-se em acórdão do Pleno do STF, que julgou o RE 461.968, relator o Min. Eros Grau, DJ 24.8.2007.

1. Precedente do STF que afirma a incidência de ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior: RE 206.069

No primeiro caso, o Supremo afirmou que incide o ICMS sobre importações de bens e mercadorias e que é desnecessária a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, de forma que o art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/96, aplica-se exclusivamente às operações de *leasing* realizadas em âmbito interno.

A relatora do acórdão, Min. Ellen Gracie, ao examinar a matéria, ressaltou que duas questões deveriam ser enfrentadas pela Corte: (1) a necessidade de se estabelecer a natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil (*leasing*), para efeito de se conhecer sua influência nas operações de importação; e (2) a da efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS, no momento da entrada de mercadoria ou bem importado, por força deste tipo de contrato.

Quanto ao primeiro ponto – relativo ao estabelecimento da natureza do contrato de arrendamento mercantil –, o acórdão prolatado no julgamento do RE 206.069 concluiu que a jurisprudência do Supremo

RE 540.829 / SP

apenas havia cuidado do tema do ponto de vista interno, isto é, o Tribunal apenas havia deliberado acerca da natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, com o intuito de saber qual imposto (IOF, ISS, ou ICMS) deveria incidir sobre as operações de *leasing* financeiro no âmbito interno.

Nesse sentido, a Min. Ellen Gracie trouxe precedente julgado ainda na vigência da Constituição anterior, RE 106.047, de 19 de novembro de 1985, Primeira Turma, relatado pelo Min. Rafael Mayer, em que o Tribunal fixou a equivalência entre a operação de *leasing* e a locação de bem móvel, de modo a atrair a incidência do ISS.

Recentemente, o Supremo fixou seu entendimento sobre a matéria, adotando a sistemática da repercussão geral, no julgamento do RE 592.905, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJe 05.03.2010, cujo acórdão restou assim ementado:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back.

Recurso extraordinário a que se nega provimento”. (grifei)

Claro está, assim, que o Supremo assentou seu entendimento acerca da possibilidade de incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro) **realizadas em âmbito**

RE 540.829 / SP

interno. E, ao fazê-lo, o voto condutor do Min. Eros Grau deixou claro que a incidência do ISS sobre tais operações independe de posterior opção de compra do bem por parte do arrendatário, uma vez que isso não teria o condão de descaracterizar a prevalência da prestação de serviço, consubstanciada no financiamento.

Quanto ao segundo ponto – a efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS, no momento da entrada de mercadoria ou bem importado, por força de operação de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro) –, assim se pronunciou a Min. Ellen Gracie, relatora do RE 206.069, em seu voto condutor:

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

Com efeito, conquanto remanesça a circulação econômica como hipótese de incidência genérica do imposto, o legislador constitucional determinou a incidência específica do tributo sobre a entrada da mercadoria ou bem importados do exterior. Veja-se o dispositivo, na redação original, anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001:

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

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;’

O exame desse dispositivo revela que, nessa circunstância, a imposição de ICMS prescinde da verificação da natureza do negócio jurídico ensejador da importação. A Constituição Federal elegeu o elemento fático “entrada de mercadoria importada” como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e dispensou indagações acerca dos contornos do negócio jurídico realizado no exterior.

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

RE 540.829 / SP

Esse julgado assentou, assim, que o inciso VIII do art. 3º da Lei Complementar 87/96 apenas se aplica às operações internas de *leasing* financeiro, tendo em vista que a opção de compra do bem, porventura constante do ajuste internacional, não está no âmbito de incidência do ICMS, além de o arrendador sediado no exterior não ser contribuinte desse imposto e, devo acrescentar, tampouco do ISS.

Confira-se o teor do dispositivo normativo:

“Art. 3º. O imposto não incide sobre: (...)

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

Entender de modo distinto significaria isentar totalmente a operação de importação de bem, mediante contrato de *leasing* financeiro internacional, da incidência tanto do ICMS, quanto do ISS, em tratamento absolutamente desigual ao conferido aos bens negociados em território nacional.

2. Precedente que apenas admite a incidência do ICMS sobre a importação de bem por meio de arrendamento mercantil caso haja no contrato a opção de compra: RE 461.968

Nesse caso, o Tribunal, seguindo o voto do relator, Min. Eros Grau, entendeu necessário fazer uma distinção entre as hipóteses em que o bem, e a mercadoria, importado mediante operação de arrendamento mercantil é consumido pelo arrendatário, ingressa em seu ativo fixo ou, ainda, sofre transferência de domínio; e aqueles casos em que o *leasing* internacional apenas significa transferência temporária do uso de determinados bens por seus respectivos arrendatários, sem que, ao término do contrato, o arrendador estrangeiro deixe de ser proprietário do bem.

Nesse último caso, hipótese de que se cuida, o Tribunal acompanhou o voto do relator, Min. Eros Grau, no sentido de que, apesar de a alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da

RE 540.829 / SP

EC 33/2001, afirmar que o ICMS incidirá na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, isto apenas ocorrerá se de fato houver circulação de mercadoria.

Dessa forma, ao concluir que nas importações decorrentes de operações de arrendamento mercantil, em que não haja a opção de compra, não ocorre a circulação econômica de mercadoria, mas apenas o seu uso temporário por parte da arrendatária, o voto condutor assentou a não incidência do ICMS na hipótese. Essa orientação vem sendo seguida por esta Corte.

Ao justificar seu voto no RE 206.069, em que acompanhou a relatora Min. Ellen Gracie, o Min. Eros Grau assim se pronunciou:

“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 salientou a eminente relatora.” (grifei)

Nota-se, portanto, que o Min. Eros Grau, no voto seguido pela Corte, fez a distinção entre a situação em que o bem importado é transferido ao patrimônio do arrendatário, daquelas situações em que a opção de compra não está inserida no contrato internacional.

Cumprir verificar, contudo, se a distinção feita pelo Min. Eros Grau está a emprestar a melhor interpretação ao art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição, com a redação dada pela EC nº 33/2001.

3. Reexame do tema

A questão relativa à incidência de ICMS na entrada de mercadorias ou bens importados do exterior gera dificuldades há algum tempo. A redação original do art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição Federal de 1988, assim dispunha:

RE 540.829 / SP

“IX – (o ICMS) 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 serviço”.

Sob essa redação, a polêmica acerca da incidência do ICMS mantinha-se acesa. No que toca à incidência do imposto sobre importação de bem realizada por pessoa física para uso próprio, o Superior Tribunal de Justiça editou, em abril de 1996, a Súmula 155: *“O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio”.*

Em outubro de 1997, o STJ editou a Súmula 198: *“Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”.* No entanto, por ocasião do julgamento do RE 203.075, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ 29.10.1999, o Supremo afirmou a não incidência do ICMS nas importações de bens realizadas por pessoa física para uso próprio.

Esta orientação culminou na edição da Súmula 660/STF: *“Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.*

O Poder Constituinte Derivado reagiu a essa orientação jurisprudencial, assim como havia reagido anteriormente ao editar a EC n. 23/1983 à Constituição de 1967/69, que alterou a redação do § 11 do art. 23 da antiga Carta, com o intuito de permitir a incidência de ICM sobre a entrada de mercadoria importada, *“inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”.*

Desta feita, a EC n. 33/2001 alterou a redação do art. 155, § 2º, IX, a, da CF/88, para dispor o seguinte:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

IX- incidirá também:

RE 540.829 / SP

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;" (grifei).

Note-se, portanto, que a Emenda Constitucional reagiu à jurisprudência que vinha se consolidando e ampliou a base econômica do ICMS incidente nas importações, em típico movimento de diálogo institucional promovido, no caso, entre Poder Judiciário e Poder Legislativo.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

"A nova redação da alínea 'a' ampliou a base econômica do ICMS na importação. Agora, alcança não apenas a entrada de mercadoria mas também de bem. Assim, tem-se que passou a abranger todo e qualquer produto importado do exterior. Ficou claro que qualquer pessoa, física ou jurídica, pode ser contribuinte do ICMS na importação, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, ou seja, mesmo que não seja voltada à atividade industrial ou comercial. Nitidamente, o Constituinte Derivado procurou contornar a jurisprudência do STF, que sinalizava no sentido de que a importação de bem por pessoa física e também por sociedade civil não se sujeitava à incidência do ICMS. Com a ampliação da base econômica pela EC 33/01, a competência tributária passa a abranger a importação de bens por tais pessoas". (grifei) (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 12^o Ed., 2010, p. 360)

Como salientado por Leandro Paulsen no trecho transcrito acima, o imposto previsto no art. 155, § 2^o, IX, *a*, da CF/88, com a redação dada pela EC 33/2001, não pode ser tratado como o ICMS comum, senão como **ICMS que incide na importação.**

RE 540.829 / SP

O ICMS não pode ser visto, atualmente, como um imposto incidente apenas sobre operações mercantis e alguns serviços, mas também como um imposto que incide sobre importações. Poder-se-ia ter-lhe conferido nova denominação, mas o Constituinte Derivado optou por manter a tradicional nomenclatura.

Significa dizer, consoante asseverado por Marcelo Viana Salomão (ICMS na Importação, Ed. Atlas, 2001): *“o constituinte de 1988 outorgou competência aos estados e ao Distrito Federal para instituírem, também, um imposto sobre importações”*.

Nesse sentido, **não** há como subsistir a orientação fixada pelo Supremo no RE 461.968 (Rel. Min. Eros Grau), no sentido de exigir-se que o bem ou mercadoria importados por meio de arrendamento mercantil internacional devam ter a propriedade transferida para o arrendatário para que se viabilize a incidência do ICMS.

Isso porque esse entendimento convolar-se-ia em obstáculo à própria teleologia da norma constitucional derivada, uma vez que não há como normas de direito interno tutelarem contratos internacionais desse tipo.

Ademais, o *leasing* financeiro é definido, em virtude de se abrirem, ao arrendatário, três hipóteses ao término do contrato: (1) a opção pela devolução do bem; (2) a opção pela compra do bem; e (3) a renovação do ajuste. Por essa razão, a Constituição previu a incidência do ICMS na importação na entrada do bem ou mercadoria, pois, de outra maneira, a incidência ou não do imposto fica à disposição do próprio particular, a depender apenas do tipo de avença que desejar celebrar.

O entendimento que esta Corte adotou, por ocasião do julgamento do RE 461.968, permite tal elisão à incidência tributária prevista no texto constitucional. Para tanto, basta que o arrendatário internacional, **em especial, de aeronaves ou peças e equipamentos** que as compõem, renove a avença por período suficientemente longo para que utilize o bem durante toda a respectiva vida útil.

Caso proceda dessa forma, estará livre da incidência do ICMS na importação, todavia, caso houvesse celebrado contrato de compra e venda, o imposto ser-lhe-ia cobrado.

RE 540.829 / SP

Com efeito, não procede a alegação de que o entendimento proposto seria ofensivo ao princípio da isonomia, ao permitir a incidência do ICMS na importação mediante arrendamento mercantil internacional e vetá-lo nos contratos de *leasing* financeiro interno.

É que no âmbito interno, consoante assentou a jurisprudência deste Tribunal, incide ISS sobre as operações de *leasing* financeiro, ao passo que não há como tributar da mesma forma o arrendador externo.

Conclui-se, portanto, que o quadro que a jurisprudência da Corte estava a estabelecer sobre o tema apresenta 4 (quatro) hipóteses:

1) se determinado bem for adquirido por contrato de compra e venda internacional, incide o ICMS, pois haverá circulação de mercadoria, a qual será transferida ao patrimônio do adquirente;

2) se bem da mesma espécie for adquirido por contrato de compra e venda interno, incide o ICMS;

3) se o mesmo bem for objeto de operação de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro) interno, incide o ISS, segundo a jurisprudência do STF (RE-RG 592.905);

4) porém, se bem similar for objeto de importação, mediante arrendamento mercantil internacional, em que não seja feita a opção de compra, o entendimento que vem se formando no Supremo impedirá a incidência do ICMS na importação e tampouco incidirá o ISS.

Diante desse elenco, especialmente da hipótese 4, resta claro que ofensivo ao princípio da isonomia é justamente o entendimento que impede a incidência do ICMS na importação, em razão de privilegiar essa forma de avença internacional, em detrimento de competidores internos.

Além disso, em se tratando de aeronaves, peças e equipamentos utilizados em suas composições, afigura-se evidente a dificuldade de devolução do bem ao arrendador sediado no exterior, por obstáculos econômicos, físicos e fáticos, consoante asseverou a Min. Ellen Gracie, no voto proferido por ocasião do julgamento do RE 206.069.

Ao apreciar o princípio da neutralidade tributária, por ocasião do

RE 540.829 / SP

julgamento do RE 429.306, Segunda Turma, DJe 16.03.2011, o relator, Min. Joaquim Barbosa, ressaltou passagem da exposição de motivos elaborada pelo Ministro Mário Henrique Simonsen, ao encaminhar o projeto que culminou na Lei 6.099/1974, que institui o tratamento tributário do arrendamento mercantil no Brasil:

“O projeto objetiva o estabelecimento da disciplina fiscal para as operações de arrendamento mercantil, de forma que as citadas operações se imponham por suas virtudes intrínsecas, e não por mercê de vantagens fiscais que as tornem mais atrativas que as operações de compra e venda financiada”.

Impedir a incidência do ICMS na importação de bem mediante contrato de arrendamento mercantil internacional significa atribuir a essas operações vantagens não estendidas àquelas realizadas em âmbito interno, em clara ofensa ao princípio da isonomia, sem mencionar o fato de que o poder de tributar do Estado restaria à disposição do contribuinte, que, ao optar pela celebração do referido ajuste internacional, ver-se-ia livre da incidência do ICMS na importação.

Por essas razões, o Constituinte Originário (e o Derivado aperfeiçoou a sistemática), instituiu o ICMS na importação como espécie *sui generis*, que incide na entrada do bem ou mercadoria no país, quando as hipóteses *ordinárias* de incidência do ICMS ocorrem nas operações de saída das mercadorias.

Por fim, cumpre dizer, consoante afirma, entre outros, Paulo de Barros Carvalho, que os Impostos de Importação e de Exportação apresentam relevantes *“utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica. Haja vista a tributação dos automóveis importados do exterior, desestimulante ao extremo, para impulsionar a indústria automobilística nacional”*. (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 22º Ed., 2010, p. 287)

É o fenômeno da extrafiscalidade caracterizador desses impostos (II e IE), que faz com que eles sejam utilizados como instrumentos da política econômica, de forma a equilibrar a relação entre competidores

RE 540.829 / SP

estrangeiros e nacionais. O II incide sobre mercadorias estrangeiras, enquanto o ICMS na importação, ou o IPI, tributos internos que são, incidem na nacionalização do produto.

Por esse motivo, o Supremo fixou o entendimento no sentido de que deve ser comprovada a quitação dos tributos, inclusive do ICMS, para fins de desembaraço aduaneiro, reconhecendo a particularidade do ICMS na importação (RE 193.817, Plenário, Red. para o acórdão Min. Ilmar Galvão, precedente consolidado na **Súmula 661**: *“Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”*).

A incidência do ICMS na importação, prevista no art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição, deve ter por base de cálculo, portanto, o valor do bem acrescido do Imposto de Importação, de modo a garantir a eficiência da política de comércio exterior porventura adotada pelo Governo brasileiro e, assim, o tratamento similar relativamente aos produtos nacionais equivalentes.

Diante do exposto, vislumbro a necessidade de o Supremo Tribunal Federal revisar seu entendimento e acolher o fundamento dos votos proferidos pela Min. Ellen Gracie por ocasião dos julgamentos do RE 206.069 e do RE 226.899, ao qual estendo o voto aqui proferido, de modo a garantir a incidência do ICMS na importação de bem e mercadoria do exterior, independentemente do contrato internacional celebrado.

Assim, conheço do recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo em face de decisão do Tribunal de Justiça daquele Estado, para, no mérito, dar-lhe provimento, reconhecendo a incidência do ICMS na importação de bens e mercadorias (em especial aeronaves e respectivas peças e equipamentos) mediante operações de *leasing* financeiro com o exterior.

É como voto.

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

DEBATE

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Se Vossa Excelência permite.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Por favor.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Carlos Maximiliano dizia como não se deve interpretar a regra jurídica: não se deve interpretar um dispositivo jurídico de modo a conduzir à própria ineficácia do dispositivo interpretado. Ou seja, essa ampliação da hipótese de incidência do tributo operada pela Emenda nº 33, além de servir a outros valores que teremos oportunidade de falar, tem uma serventia específica: conferir eficácia jurídica à incidência do tributo. Então é uma norma especificamente voltada para o reforço da eficácia da norma constitucional sobre ICMS, porque o contrário - eu acho que é a conclusão de Vossa Excelência - levaria simplesmente à ineficácia da norma interpretada.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Ministro, não lhe parece que a referência a bem, ao lado de mercadorias, visa justamente harmonizar o preceito com a cobrança do tributo, que é o ICMS, do contribuinte que não é habitual? Porque, quando se tem contribuintes habituais, há circulação de mercadorias. É possível que alguém que não seja contribuinte habitual do ICMS importe. Daí a alusão a bem.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - E o complemento redacional, que diz "ainda que não seja", na própria Emenda nº 33.

RE 540829 / SP

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sim, o que penso é que a referência a bem, que veio à balha com a Emenda nº 33, não descaracteriza o tributo, no que pressupõe relação jurídica de compra e venda.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Aliás, é exatamente isso, quer dizer, o acréscimo da palavra "bem" aí não foi para efeito de reforçar o sentido de mercadoria, foi para distinguir.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas não foi para descaracterizar o tributo, para pegar locações.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Isto é, o imposto agora abrange o que é objeto específico de mercancia e bem, que não é objeto específico de mercancia. Isto é, o negócio jurídico pode já não se referir a ato mercantil, mas a qualquer negócio jurídico que tenha por objeto um bem.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Que encerre compra e venda, o pressuposto da operação mencionada na cabeça do artigo.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - A menos que se declare a Emenda inconstitucional, que não é o caso.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) – E, se Vossas Excelências me permitem, já que estamos falando, fiquei muito impressionado com a eloquência do eminente advogado **amicus curiae**, o terceiro interessado, quando disse que isso estaria modificando o **caput**. De fato, está modificando o **caput**, está criando mais uma hipótese além do **caput**.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – Sim.

RE 540829 / SP

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Está modificando sim, mas não para excluir o **caput**, não para inutilizar o **caput**.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A interpretação do parágrafo segue a sorte da cabeça do artigo.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - O **caput** é mantido na sua integridade.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Como regra geral.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Nós temos mais uma hipótese.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Isso, perfeito.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Descaracterizando o tributo para alcançar também a locação? Porque o arrendamento é uma espécie do gênero locação.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - O fato aqui é a entrada por importação, não importa a natureza do negócio jurídico subjacente à importação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Então o tributo passa a ser de importação!

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Sobre o negócio jurídico que está sob a importação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Então não há incidência, quer dizer, não é um tributo da atuação ativa do Estado, mas

RE 540829 / SP

da União.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Da União. Se fosse importação, não seria do Estado, não há circulação de mercadoria na forma constitucionalmente prevista.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Mas é a faticidade em si da importação que foi qualificada como nova hipótese de incidência.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Senhor Presidente, eu prossigo, porque estou prestes a concluir, e o meu raciocínio está bastante claro, a meu ver, modéstia à parte, no que diz respeito a essa modificação.

Caso se proceda dessa forma, estará livre da incidência do ICMS na importação, todavia, caso se tivesse celebrado contrato de compra e venda, o imposto ser-lhe-ia cobrado. Quer dizer, abre-se, na verdade, aqui, numa teoria dos jogos, uma elisão fiscal com graves repercussões.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – Perfeito.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - A partir do simples negócio jurídico. E isso me parece relevante, tendo em vista o sistema de que nós estamos a falar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não a potencialidade, mas o negócio efetivado, o resultado.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Sim, e tendo em vista a modificação de que nós estamos aqui a falar, considerando as repercussões da própria Emenda Constitucional referida.

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) -
Questões, ajustes quanto à repercussão, como avaliar, isso depende da forma como a legislação venha a regular e das necessárias adaptações que se farão a partir dessa orientação.

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Em última análise, o ICMS é transmudado em Imposto de Importação!

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Não. É uma base em que se permite a incidência do ICMS, de forma muito clara, porque assim o quis o constituinte.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mesmo não havendo a circulação de mercadorias, envolvida a compra e venda.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Mesmo não havendo tecnicamente a circulação.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Com a entrada de mercadoria, tal como está dito na própria emenda constitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Porque a Emenda Constitucional, ao aludir a bem, não descaracterizou o tributo, que continuou sendo o ICMS. Quando versado ICMS, considerada inclusive a jurisprudência do Tribunal, tem-se circulação retratada em compra e venda.

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, eu confesso a Vossa Excelência que encontro uma certa dificuldade de empreender essa exegese pioneira do Ministro Gilmar Mendes alterando a jurisprudência da Corte.

Eu só queria lembrar que a Emenda nº 33 é de 2001. E há inúmeros acórdãos, de vários componentes da Corte, de 2007, de 2008, de 2009, já depois da emenda, entendendo especificamente sobre...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Ministro Fux, só para deixar claro, inclusive o meu voto, no precedente referido, no caso do Ministro Eros Grau, foi no mesmo sentido. Eu entendi, naquele momento, que se fazia um *distinguishing* – e o Ministro Eros disse claramente que não havia divergência – entre a posição por ele adotada e a posição então adotada pela Ministra Ellen, tendo em vista o objeto do *leasing* de que se cuidava. Mas, ao examinar a sistemática, a mim me parece que, na verdade, as posições são inconciliáveis: ou nós assumimos claramente que a posição compatível com a Constituição é aquela sustentada pelo Ministro Eros Grau – tal como está sustentando agora o Ministro Marco Aurélio – ou nós, de fato, fazemos uma revisão nesse entendimento. A rigor, não é possível dizer que aqueles dois entendimentos são compatíveis a partir de um tipo de interpretação ablativa, de um *distinguishing*, ainda que parcial.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Senhor Presidente, apenas uma observação à margem: este caso, considerado inclusive o voto do relator, revela a fragilidade de ter-se a votação quanto à matéria de fundo do recurso extraordinário, ainda que a pretexto de confirmar a jurisprudência, no Plenário Virtual. Digo que, mesmo havendo precedentes, o Tribunal, a qualquer momento, pode evoluir. Deve fazê-lo quando estiver reunido, ou seja, com a troca de ideias entre os

RE 540829 / SP

integrantes, a qual não ocorre no Plenário Virtual.

Por isso, tenho votado negativamente, quando se propõe o julgamento do recurso extraordinário no Plenário Virtual.

A Senhora Ministra Ellen Gracie - Presidente, com a vênia do Ministro Luiz Fux, apenas para acrescentar tudo que já muito bem explanou o Ministro Relator, quero dizer que no meu voto eu lembrava, também, que há compromissos internacionais do Brasil a não onerar excessivamente a mercadoria importada. Mas nenhum país do mundo assume compromisso de onerar a mercadoria produzida no seu próprio território, ou seja, de dar tratamento mais favorável à mercadoria importada.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, então, dizia eu que encontro uma certa dificuldade na modificação dessa jurisprudência que perdurou quase um decênio, mesmo depois do advento da Emenda nº 33 de 2001. Como é de sabença, a Constituição Federal delegou à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. E o Código Tributário, nesse afã, estabeleceu como regra de exegese que, na aplicação do Direito Tributário, são obedecidos os conceitos de Direito privado. Ora, o artigo 155 da Constituição Federal, em seu inciso 2º, estabelece que o ICMS é um imposto devido, derivado de uma operação de circulação de mercadoria, e que pressupõe, evidentemente, uma compra e venda.

À luz desses preceitos, que não é possível desnaturar os vínculos de Direito privado, é absolutamente impossível nós equipararmos o *leasing* à compra e venda. Nisso, eu acho que a jurisprudência é pacífica. Eu até citaria a jurisprudência da própria lavra de Vossa Excelência que:

"Não incide ICMS sobre as importações, do exterior, de aeronaves, equipamentos e peças realizadas por meio de contrato de arrendamento mercantil quando não haja circulação do bem, caracterizada pela transferência do domínio."

RE 540829 / SP

Esse acórdão, de Vossa Excelência, é de 2007.

O que se tem observado é que se procura empreender uma interpretação teleológica a essa novel hipótese como se pudesse a simples entrada da mercadoria ser fato gerador do ICMS. E, nesse particular, pareceu-me extremamente feliz o Ministro Eros Grau quando assentou no Recurso Extraordinário nº 461.968:

"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."

Ou seja, para não se transfigurar em um imposto de importação, só incidirá esse ICMS se esse ingresso se der a título de circulação da mercadoria. Mas, na realidade, o que ocorre é um mero arrendamento mercantil. E aqui foi colocado, sob um ângulo interdisciplinar, da impossibilidade jurídica de se tributar aeronave em um valor superior ao próprio bem importado. Quer dizer, a base de cálculo é absolutamente impossível de se calcular. E, efetivamente, o *leasing* não pode ser considerado compra e venda mercantil, sob pena de violação, não só do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, como também à luz dessa interpretação teleológica do inciso IX, alínea "a", que vem sendo empreendida há mais de dez anos pelo próprio Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, há dez anos, porque a emenda é de 2001, até 2011, sempre se entendeu.

E o Ministro Eros Grau, nesse destaque desse recurso extraordinário, assentou:

"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.

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

RE 540829 / SP

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.

14. E nem se alegue que se aplica ao caso o precedente do RE n. 206.069, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, no bojo do qual se 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 salientou a eminente relatora."

Eu, ainda coadjuvando esses fundamentos, ressalto que, em nível infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça, no ano de 2010, sob o regime do recurso especial representativo da controvérsia, estabeleceu, pela sua Seção de Direito Público, que: o ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, desde que atinente à operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto qualquer que seja a sua finalidade **ex vi** do disposto no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Esse é o recurso representativo do Superior Tribunal de Justiça, Senhor Presidente. E eu ainda adjuntaria talvez um outro elemento que se aplica na hermenêutica do Direito Tributário: não são só os conceitos de Direito privado que não podem ser desnaturados; por analogia, não se pode criar isenções, nem exonerações tributárias, mas, por analogia, também não se pode criar um tributo que inexistente.

De sorte, Senhor Presidente, que, diante dessa minha dificuldade de acompanhar o brilhante voto do Ministro Gilmar Mendes, eu prefiro prosseguir com a jurisprudência decenária do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a exegese desse novel ou dispositivo pressupõe a

RE 540829 / SP

entrada e, **a posteriori**, a circulação desse bem para a incidência do ICMS para não transmudá-lo num imposto de importação.

Então, eu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário.

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

DEBATE

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Apenas um esclarecimento, Vossa Excelência falou que a circulação a **posteriori**, isto é, é preciso que o bem seja importado, venha para o estabelecimento de quem o adquiriu e que, depois, circule?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Bom, isso é o que está no acórdão do Supremo, nos precedentes do Supremo.

A Senhora Ministra Ellen Gracie - Apenas para lembrar, Ministro Fux, que a jurisprudência que existe sobre a matéria, na verdade, foi inaugurada apenas em 2005, com aquele voto, que foi mencionado pelo Ministro Gilmar, de minha autoria. Em 2005, pela primeira vez o Supremo cuidou de ICMS sobre *leasing*. Em 2007, deu-se o julgamento do outro caso. Neste caso posterior, em 30 de maio de 2007, o Plenário apreciou o RE número tal, da relatoria do eminente Ministro Eros Grau, julgamento de que não participamos eu mesma e o Ministro Sepúlveda Pertence. Naquela oportunidade, o eminente Ministro Eros Grau, na brilhante fundamentação do seu voto, buscou bem distinguir as circunstâncias fáticas, contidas naquele RE, da sua relatoria, ao anterior, de minha relatoria. Basicamente a distinção mais relevante dizia respeito ao fato de que, nesse último, o bem, objeto do contrato de *leasing*, acabou sendo incorporado ao ativo fixo da empresa brasileira. Isso, sim, essa circunstância (incorporação do ativo fixo), é que remete à jurisprudência anterior, mas a jurisprudência anterior nunca cuidou de ICMS sobre *leasing*.

Era só essa retificação, Presidente, que eu gostaria que constasse para que não se tenha, eventualmente, a impressão de que estamos aqui tratando de uma subversão de uma jurisprudência muito consolidada.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Eu apenas indagaria sobre se efetivamente esse acórdão é oriundo aqui do Supremo Tribunal Federal. Vem citado até na obra mencionada pelo eminente Ministro Gilmar

RE 540829 / SP

Mendes, do professor Leandro Paulsen, onde está, com todas as letras, assentado que:

"Não incide ICMS sobre as importações, do exterior, de aeronaves, equipamentos e peças realizadas por meio de contrato de arrendamento mercantil quando não haja circulação" - e foi essa a circulação a que me referi - "do bem, caracterizada pela transferência do domínio, ainda que sob a égide da EC nº 33/2001."

Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Especial nº 553.663. Agravo Regimental - inclusive era decidido monocraticamente -, Relator Ministro Cezar Peluso.

Está às páginas 361 da obra do professor Leandro Paulsen, a última edição.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - É só para acentuar que não eram os casos de arrendamento.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É o caso específico.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Não é arrendamento, por isso é que se fala em circulação de mercadoria. Se era arrendamento, não se considerava como tal, como circulação de mercadoria. Para isso é que está acentuado, não é por outro motivo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Presidente, eu trouxe exatamente este caso em repercussão geral, tendo em vista o seu significado peculiar e a repercussão que a consolidação do entendimento terá, sobretudo o sistema tributário. E deixei claro, desde o início, que se tratava de um reposicionamento, haja vista minha manifestação solidária à posição do Ministro Eros Grau naquela orientação. Ainda me lembro hoje de que o Ministro Eros Grau apontava que ele não estava a divergir da posição sustentada no voto da Ministra Ellen Gracie, no precedente anterior, mas que estava apenas a fazer um *distinguishing*.

Quando nós, hoje, examinamos a questão, estamos a ver que as duas posições estão em rota de evidente colisão. Então o Tribunal tem de afirmar com clareza qual é o seu entendimento na matéria. Penso também

RE 540829 / SP

que trouxe todas as implicações de uma ou de outra escolha. Quer dizer, ao fazermos a opção por considerar que o *leasing* financeiro leva ao não pagamento do tributo, será o não pagamento do tributo do ICMS e também do ISS. Estamos, portanto, dando um tratamento hiperprivilegiado a isso, que é uma operação de importação e, no futuro, até por conta de opções contratuais, não se sabe como vai se regular o *leasing* internacional. Veja que nós estamos jungidos, nem se trata de disciplina do Direito Civil, como se falou aqui, mas do Direito Internacional: como será, no sistema do *common law*, determinado modelo de contrato. E vamos então fazer esse tipo de análise para saber se cobramos ou não tributo numa típica operação de importação. Por isso que o constituinte derivado quis tomar uma vacina. Foi esse o intuito, quer dizer, não se vincular à operação de caráter de Direito Civil, mas afirmar tão somente que a entrada de mercadoria, nesse caso, já era fato gerador do ICMS nessa hipótese. Foi isso.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Não é uma mera entrada, é uma qualificada entrada para esse efeito.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Uma qualificada entrada para esse efeito.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - O recurso extraordinário objeto do nosso julgamento, pelo que consta aqui do material fornecido, é um recurso extraordinário interposto pelo Estado contra um acórdão do Tribunal de Justiça que afastou a incidência de ICMS na importação por contrato de *leasing* de aeronave. O que consta aqui é isso. Não é uma tese genérica, é uma tese específica desses casos que foram tratados pelo Supremo Tribunal Federal anos depois da Emenda nº 33. Então, eu admito, como o Ministro Gilmar Mendes acaba de colocar, que são especulações colocadas para verificar em que sentido vai caminhar a jurisprudência. O Direito Tributário abandonou a interpretação econômica, ele utiliza outras modalidades de interpretação. Sob o ângulo econômico é até facilmente perceptível essa preocupação do Ministro Gilmar Mendes, mas, sob as formas usuais e tradicionais de interpretação do Direito Tributário e aplicação da lei tributária, impedida que é a

RE 540829 / SP

criação de imposto ou de tributo qualquer, por analogia, entendo que nós estamos dando um passo mais largo diante do que se pressupõe, aqui, na Constituição Federal.

01/06/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

VISTA

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, vou pedir vista, apesar de eu ter trazido voto escrito.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Eu só gostaria de fazer duas ponderações. Como nós estamos repensando esse assunto, que é muito importante, acho que valeria a pena focalizar dois aspectos.

O primeiro deles: precisa saber se a Emenda nº 33, alterando a redação, significa alguma novidade jurídica, ou não. Esse é o primeiro dado. Se ela significa alguma novidade, tem que ter algum sentido jurídico-normativo. Ou ela está simplesmente repetindo o que já estava antes?

A segunda questão diz com eventual confusão com imposto de importação. Só que, antes da Emenda, já a redação primitiva do inciso falava sobre entrada de mercadoria - "entrada de mercadoria importada do exterior" -, e o problema, portanto, já estava posto antes da Emenda, sob esse aspecto.

Vossa Excelência vai tratar isso com a maestria de sempre, mas pondero só para raciocinar.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

RECDO.(A/S) : HAYES WHEELS DO BRASIL LTDA

ADV.(A/S) : RICARDO NAHAT E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS
DAS CAPITALIS - ABRASF

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

INTDO.(A/S) : TAM LINHAS AÉREAS S.A.

ADV.(A/S) : ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, e o voto do Senhor Ministro Luiz Fux, negando-o, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Declarou impedimento o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falaram, pelo recorrente, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, Procurador do Estado; pelas interessadas, Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais-ABRASF e TAM Linhas Aéreas S.A., respectivamente, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva e o Dr. Roberto de Siqueira Campos. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 01.06.2011.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu
Secretário

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

V O T O V I S T A

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA:

1. Hayes Wheels do Brasil Ltda, ora Recorrida, impetrou mandado de segurança na origem contra a incidência de ICMS sobre o contrato de arrendamento de dois equipamentos (Centro de usinagem para o torneamento de ressalto e furos para válvula de rodas de liga e Torno horizontal para torneamento de rodas de liga) utilizados na fabricação de rodas de liga leve firmado entre a Impetrante, na condição de arrendatária, e a empresa Hayes Wheels de España S.A, arrendadora.

Sustentou a impetrante que não se tratava de aquisição de bem para o ativo fixo, mas de locação via arrendamento com cláusula de devolução do equipamento ao término do contrato.

O Juízo de Primeira Instância concedeu a segurança, confirmando a liminar anteriormente deferida, para afastar a possibilidade de o Estado de São Paulo cobrar ICMS sobre o contrato de arrendamento internacional firmado pela ora Recorrida.

A sentença foi confirmada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, em acórdão proferido nos seguintes termos:

“ICMS – Importação de equipamento objeto de contrato de arrendamento mercantil – Hipótese que não caracteriza fato gerador do ICMS – Recursos improvidos.”

Consta do voto do Relator do acórdão recorrido:

“É certo que, como reiteradamente vem fixando a jurisprudência, incide o ICMS na operação de entrada de bens para integrar o ativo fixo das empresas. Ocorre que, no caso dos autos, a Impetrante celebrou com empresa sediada no exterior contrato de

RE 540829 / SP

arrendamento mercantil de equipamentos industriais, com o prazo de sessenta meses, ao fim do qual os bens serão devolvidos à Arrendadora. Referido contrato, ao contrário do entendimento esposado pelo Fisco Estadual, não caracteriza fato gerador do tributo estadual.

Como salientado pela D. Procuradoria em caso análogo, envolvendo as mesmas partes e com julgamento nesta mesma data, 'a operação de arrendamento mercantil, por si só, como é sabido, não implica em transferência da titularidade do domínio do bem que dela é objeto, não havendo, pois, com ela, a necessária circulação econômica que deve estar presente para que ocorra o fato gerador do ICMS. Tal operação implica, ao início, na mera tradição da posse da mercadoria. Somente quando da posterior e eventual transferência do domínio é que se poderá ter como presente o fato gerador do imposto, tornando-se, aí sim, legítima a tributação sendo de se observar que, à vista do contido no contrato firmado nesse sentido pela apelada, a ela sequer se possibilitará assumir a propriedade dos bens importados, eis que está obrigada a devolvê-los findo o prazo da avença. Na hipótese, como se verifica dos autos, a apelada figura, na relação, tão somente como arrendatária do bem importado, sem que tenha dele adquirido o domínio justificador a se dar como ocorrida a hipótese de incidência. Assim, a operação de importação de bem sob o regime de arrendamento mercantil, por si só, não enseja a tributação, que só poderá se dar quando esse mesmo bem arrendado se incorporar ao patrimônio de quem o importou (coisa que, aqui, e como dito, não se dará à vista do clausulado no contrato), através de uma circulação mercantil, à qual, aí sim, poderá ser imposta a incidência do tributo. Desta forma, não prospera o entendimento da apelante segundo o qual a operação de importação sob o regime de arrendamento mercantil já permitiria se ver incidindo o imposto, eis que, com ela, não se concretizou a necessária transferência de titularidade ensejadora a se ter como presente o fato gerador. Além disso, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 3º, VIII, expressamente estabelece não incidir o imposto sobre a operação de arrendamento mercantil, que só se dará quando ocorrer a venda do bem ao arrendatário, não fazendo, quanto a esse aspecto, distinção no que toca ter sido tal operação pactuada

RE 540829 / SP

internamente ou no Exterior. Em suma, a pura e simples importação de bem, sendo ela feita sob o regime de arrendamento mercantil, em operação que não implica, por si só, em circulação econômica, não enseja a tributação”.

2. Daí a interposição do recurso extraordinário, no qual o Recorrente sustenta que o acórdão recorrido teria contrariado o art. 155, inc. II, § 2º, inc. IX e XII, alíneas *a* e *d*, da Constituição da República.

Afirma que:

“... o ICMS é devido sim nas operações de ‘leasing’ internacional, porque:

a) o fato gerador do ICMS na importação é a entrada de qualquer bem no território nacional. Vale dizer, par a configuração da obrigação principal, relativamente aos tributos que gravam os bens provenientes do exterior (Imposto de Importação, IPI e ICMS), basta a materialidade do ingresso dos mesmos no País e a submissão desses aos desembaraços aduaneiros. Não são considerados relevantes aos aspectos negociais da operação internacional que ensejaram a importação (se em virtude de compra, empréstimo, locação ou conferência do bem; a título oneroso ou não; com ou sem cobertura cambial), (também nos termos do artigo 2º, § 2º, da LC 87/96);

b) a Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 3º, inciso VIII, está se referindo apenas ao contrato de ‘leasing’ firmado no território nacional e caso não exercida a opção de compra do bem pelo arrendatário; e

c) estão sujeitas ao ISS apenas as operações com arrendamento mercantil firmadas no mercado interno, competindo ao Estado cobrar o ICMS sobre o ‘leasing’ internacional;

(...)

Há no texto da Carta de 1988 uma especificação da incidência genérica do tributo às ‘operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços’, em relação à mercadoria ‘importada do exterior’. Neste caso, o imposto incidirá também, ainda que a mercadoria não seja destinada a nenhuma outra operação

RE 540829 / SP

que não a aquisição de sua posse, ou seja, ainda que a mercadoria se destine ao puro consumo ou formação de ativo fixo de estabelecimento, pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea 'a', da Lei Maior. Tal dispositivo, como dito, já se encontrava na Carta Federal anterior e está reproduzido, com sua abrangência sensivelmente ampliada, na Constituição vigente.”

3. A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo provimento do recurso extraordinário, tendo em vista o julgamento proferido por este Supremo Tribunal no Recurso Extraordinário n. 206.069, Relatora a Ministra Ellen Gracie.

4. O Ministro Gilmar Mendes submeteu o tema à análise de repercussão geral utilizando como principal argumento a diversidade jurisprudencial sobre a matéria, tendo afirmado que:

“Os vários precedentes desta Corte, entre os quais cito o RE 206.069, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 1.9.2006; o RE 461.968, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJe 24.8.2007; e o RE 556.316, 2ª Turma, DJe 18.4.2008, [Rel. Min. Gilmar Mendes], não assentaram a jurisprudência desta Corte sobre o tema.

Atualmente, está pendente de julgamento o RE 226.899, Rel. Min. Ellen Gracie, o qual versa sobre o mesmo assunto. Verifico que a Relatora votou pela procedência do recurso, ao passo que os Ministros Eros Grau, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski votaram pela improcedência do pleito do Estado de São Paulo.”

5. O Relator, Ministro Gilmar Mendes, proferiu voto para *“garantir a incidência do ICMS na importação de bem e mercadoria do exterior, independentemente do contrato internacional celebrado”,* dando provimento ao recurso extraordinário para reconhecer *“a incidência do ICMS na importação de bens e mercadorias (em especial aeronaves e respectivas peças e equipamentos) mediante operações de leasing financeiro com o exterior”.*

O Ministro Luiz Fux votou pelo desprovimento do recurso, após o

RE 540829 / SP

que pedi vista para melhor exame da matéria.

6. O Ministro Gilmar Mendes examinou a matéria considerando a alteração feita pela Emenda Constitucional n. 33/2001 no art. 155, § 2º, inc. IX, alínea *a*, da Constituição:

“Em outubro de 1997, o STJ editou a Súmula 198: ‘Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS’. No entanto, por ocasião do julgamento do RE 203.075, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ 29.10.1999, o Supremo afirmou a não incidência do ICMS nas importações de bens realizadas por pessoa física para uso próprio.

Esta orientação culminou na edição da Súmula 660/STF: ‘Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto’.

O Poder Constituinte Derivado reagiu a essa orientação jurisprudencial, assim como havia reagido anteriormente ao editar a EC n. 23/1983 à Constituição de 1967/69, que alterou a redação do § 11 do art. 23 da antiga Carta, com o intuito de permitir a incidência de ICM sobre a entrada de mercadoria importada, ‘inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento’.

(...)

Note-se, portanto, que a Emenda Constitucional reagiu à jurisprudência que vinha se consolidando e ampliou a base econômica do ICMS incidente nas importações, em típico movimento de diálogo institucional promovido, no caso, entre Poder Judiciário e Poder Legislativo.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

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

RE 540829 / SP

imposto, ou seja, mesmo que não seja voltada à atividade industrial ou comercial. Nitidamente, o Constituinte Derivado procurou contornar a jurisprudência do STF, que sinalizava no sentido de que a importação de bem por pessoa física e também por sociedade civil não se sujeitava à incidência do ICMS. Com a ampliação da base econômica pela EC 33/01, a competência tributária passa a abranger a importação de bens por tais pessoas'. (grifei) (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 12º Ed., 2010, p. 360)

Como salientado por Leandro Paulsen no trecho transcrito acima, o imposto previsto no art. 155, § 2º, IX, a, da CF/88, com a redação dada pela EC 33/2001, não pode ser tratado como o ICMS comum, senão como ICMS que incide na importação.

O ICMS não pode ser visto, atualmente, como um imposto incidente apenas sobre operações mercantis e alguns serviços, mas também como um imposto que incide sobre importações. Poder-se-ia ter-lhe conferido nova denominação, mas o Constituinte Derivado optou por manter a tradicional nomenclatura.

Significa dizer, consoante asseverado por Marcelo Viana Salomão (ICMS na Importação, Ed. Atlas, 2001): 'o constituinte de 1988 outorgou competência aos estados e ao Distrito Federal para instituírem, também, um imposto sobre importações'.

Nesse sentido, não há como subsistir a orientação fixada pelo Supremo no RE 461.968 (Rel. Min. Eros Grau), no sentido de exigir-se que o bem ou mercadoria importados por meio de arrendamento mercantil internacional devam ter a propriedade transferida para o arrendatário para que se viabilize a incidência do ICMS.

Isso porque esse entendimento convolar-se-ia em obstáculo à própria teleologia da norma constitucional derivada, uma vez que não há como normas de direito interno tutelarem contratos internacionais desse tipo.

Ademais, o leasing financeiro é definido, em virtude de se abrirem, ao arrendatário, três hipóteses ao término do contrato: (1) a opção pela devolução do bem; (2) a opção pela compra do bem; e (3) a renovação do ajuste. Por essa razão, a Constituição previu a

RE 540829 / SP

incidência do ICMS na importação na entrada do bem ou mercadoria, pois, de outra maneira, a incidência ou não do imposto fica à disposição do próprio particular, a depender apenas do tipo de avença que desejar celebrar.”

Todavia, os fatos narrados neste processo datam de 3.12.1997, ou seja, antes das alterações feitas pela Emenda Constitucional n. 33/2001 e, portanto, há de ser considerada a norma originária do texto constitucional para a solução da controvérsia.

A circunstância de se tratar de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida não autoriza desconsiderar os parâmetros do caso concreto em exame. Poder-se-ia, no máximo, fazer considerações sobre o novo regime instituído pela Emenda Constitucional n. 33/2001, mas é de se aplicar o direito à espécie, quer dizer, o quadro normativo vigente na data em que o fato gerador do tributo surgiu. Os casos posteriores à referida Emenda serão examinados no Recurso Extraordinário n. 594.996, Relator o Ministro Luiz Fux, também com repercussão geral reconhecida.

Desse modo, considerando a norma constitucional que vigorava em 1997, passo ao exame do caso.

6. O precedente inicialmente julgado por este Supremo Tribunal Federal sobre o tema foi o Recurso Extraordinário n. 206.069, Relatora a Ministra Ellen Gracie, Plenário, DJ 1º.9.2006, nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL – ‘ LEASING ’.

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

RE 540829 / SP

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

3. Recurso extraordinário conhecido e provido. ”

A Relatora do Recurso Extraordinário n. 206.069, Ministra Ellen Gracie, fundamentou-se nos seguintes pontos:

“... conquanto remanesça a circulação econômica como hipótese de incidência genérica do imposto, o legislador constitucional determinou a incidência específica do tributo sobre a entrada da mercadoria ou bem importados do exterior. Veja-se o dispositivo, na redação original, anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001:

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

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;’

O exame desse dispositivo revela que, nessa circunstância, a imposição de ICMS prescinde da verificação da natureza do negócio jurídico ensejador da importação. A Constituição Federal elegeu o elemento fático ‘entrada de mercadoria importada’ como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e dispensou indagações acerca dos contornos do negócio jurídico realizado no exterior.

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

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

RE 540829 / SP

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

(...)

O fato é que a necessidade da análise dos negócios que motivaram a entrada da mercadoria importada, para fins de verificação da possibilidade de tributação em ICMS, traria como consequência uma imensa dificuldade na imposição do tributo sobre a importação de um bem adquirido por força de contrato internacional que eventualmente não encontre correspondente no direito brasileiro, ou cujos contornos, em sede internacional, se revelem distantes dos realizados em território brasileiro.

De fato, um dos elementos definidores da operação de leasing é a opção do arrendatário, ao final do contrato, pela renovação do acerto, pela compra ou pela devolução do bem ao arrendador.

Ora, a transferência da posse do bem, do arrendatário brasileiro de volta para o arrendador sediado no exterior, encontra obstáculos naturais, físicos e fáticos, numa indicação de que essa operação internacional talvez não albergue a precariedade da posse sobre o bem, elemento particular do instituto previsto na Lei nº 6.099/74.

(...)

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

No mesmo sentido, o Recurso Extraordinário n. 556.316-AgR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 18.4.2008.

RE 540829 / SP

7. Em julgamento posterior, o Plenário deste Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário n. 461.968, Relator o Ministro Eros Grau, nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as acompanham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário.

2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto --- diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre 'operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior'.

3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.

4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM – Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado.”

O então Relator assentou em seu voto:

“No mínimo duas leituras poderiam ser feitas [do art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a], 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

RE 540829 / SP

finalidade sofrerá a incidência do ICMS.

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.

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.

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.

O que faz e 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. ”

O Ministro Eros Grau também considerou que haveria uma diferença substancial entre o caso que estava sendo examinado no Recurso Extraordinário n. 461.968 e o que fora examinado no Recurso Extraordinário n. 206.069, qual seja, a circunstância de que neste último o bem importado sob o regime de arrendamento mercantil não poderia ser objeto de devolução pelo arrendatário, problema que não afetaria o arrendamento mercantil internacional de aeronaves, cuja principal característica é a mobilidade territorial.

8. Acompanhei o voto do Ministro Eros Grau no Recurso

RE 540829 / SP

Extraordinário n. 461.968, assim como também o fiz no julgamento iniciado do Recurso Extraordinário n. 226.899, com vista ao Ministro Joaquim Barbosa.

Mantenho aqui o raciocínio que adotei nos dois julgamentos. Vale a interpretação conjunta do inc. II e do § 2º, inc. IX, alínea *a*, do art. 155 da Constituição da República, lembrando, ainda uma vez, que o caso dos autos é anterior à Emenda Constitucional n. 33/2001.

Dispunham os dispositivos citados:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto 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 serviços prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;”

Examinar a alínea *a* do inc. IX do § 2º do art. 155 da Constituição isoladamente importa, efetivamente, na conclusão de que qualquer entrada de mercadoria importada estaria sujeita ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Todavia, não é possível desconsiderar o que sempre foi afirmado neste Supremo Tribunal Federal: o ICMS incide sobre a circulação econômica de mercadorias. Se não houver aquisição da mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se há cogitar de circulação econômica.

RE 540829 / SP

É certo que essa conclusão exigirá que a Fazenda Pública examine o contrato de arrendamento para depois saber se haverá ou não incidência de ICMS, mas isso faz parte do sistema e não pode ser argumento para ampliar o fato gerador do tributo.

Portanto, não há incidência de ICMS sobre a operação de arrendamento mercantil sempre que a mercadoria for passível de restituição ao proprietário e enquanto não for efetivada a opção de compra.

Ou seja, se a operação de arrendamento envolver bem insuscetível de devolução, seja por circunstâncias naturais ou físicas ou por se tratar de insumo, haverá incidência de ICMS, porque nesse caso o contrato conterà apenas forma de arrendamento e objeto de compra e venda.

O caso dos autos é de contrato de arrendamento mercantil internacional de bem suscetível de devolução, a teor do que se tem no acórdão recorrido. Aliás, segundo informação da sentença, o contrato firmado sequer prevê opção de compra.

9. Ademais, o entendimento de que o ICMS incide sobre toda e qualquer entrada de mercadoria importada pode resultar em situações que configurariam afronta ao princípio constitucional da vedação de confisco (art. 150, inc. IV, da Constituição da República).

Isso porque, em se tratando de mercadoria que não integrará o patrimônio do arrendatário, o tributo, ao invés de integrar o valor da mercadoria, como é da natureza do ICMS, expropriará parcela do efetivo patrimônio da empresa.

10. Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário e, tratando-se de processo com repercussão geral

RE 540829 / SP

reconhecida, afirmo a tese de que o ICMS não incide sobre operação de arrendamento mercantil internacional cujo objeto seja bem suscetível de devolução ao arrendante e enquanto não houver, e se houver, o exercício da opção de compra pelo arrendatário, destacando que o caso dos autos é anterior à Emenda Constitucional n. 33/2001.

20/11/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência não se contenta com a cláusula. Exige a compra, o fato gerador, ou seja, a circulação de mercadorias?

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Sim, como votei nos outros dois casos. Agora, neste caso, Ministro Marco Aurélio, eu quis acentuar, até pelo esclarecimento feito da tribuna e para esclarecimento dos Colegas, que, neste caso, a sentença dá notícia de que sequer há opção de compra.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – De qualquer forma, não há sequer cláusula prevendo a opção.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Vai ser devolvida para ser renovada.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Agora, nesse caso, Vossa Excelência, também, está sublinhando o fato de que, enfim, a possível hipótese de um fato gerador, ora rechaçado, se deu antes da promulgação da Emenda 33/2011.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Ele é de 1997.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A Emenda não trouxe novidade quanto à configuração do tributo. O ICMS pressupõe circulação de mercadorias qualificada pela transmissão da propriedade.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

RECDO.(A/S) : HAYES WHEELS DO BRASIL LTDA

ADV.(A/S) : RICARDO NAHAT E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS
DAS CAPITALAIS - ABRASF

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

INTDO.(A/S) : TAM LINHAS AÉREAS S.A.

ADV.(A/S) : ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, e o voto do Senhor Ministro Luiz Fux, negando-o, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Declarou impedimento o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falaram, pelo recorrente, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, Procurador do Estado; pelas interessadas, Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais-ABRASF e TAM Linhas Aéreas S.A., respectivamente, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva e o Dr. Roberto de Siqueira Campos. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 01.06.2011.

Decisão: Colhido o voto-vista da Ministra Cármen Lúcia, negando provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Dias Toffoli. Presidência do Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.11.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Vice-Procuradora-Geral da República, Dra. Ela Wiecko Volkmer de Castilho.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário

11/09/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

VOTO - VISTA

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI: 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que considerou ilegítima a incidência de ICMS sobre importação de bem móvel objeto de contrato de arrendamento mercantil (*leasing*), à consideração de que não se concretiza, na hipótese, o fato gerador do tributo (fl. 139). Em sessão de 1º/6/2011, o Ministro Gilmar Mendes votou pelo conhecimento e provimento do recurso. Votou, todavia, pelo desprovimento do recurso o Ministro Luiz Fux, que inaugurou a divergência, no que foi acompanhado pela Ministra Cármen Lúcia.

2. A norma constitucional controvertida está no art. 155, § 2º, IX, 'a', da Constituição, que, em sua redação originária, previa o seguinte:

“§ 2.º 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”.

Com a alteração promovida pela Emenda Constitucional 33/2001, ficou instituída a incidência do ICMS inclusive sobre a importação de bem por pessoa que não seja contribuinte habitual e independentemente do destino dado ao produto:

“a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do

RE 540829 / SP

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”.

A modificação buscou superar o entendimento desta Corte, consolidado na Súmula 660: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. Apesar de proposta, a alteração do enunciado na Sessão do Plenário do STF de 16/11/2003, para a inclusão da expressão “até a vigência da EC 33/2001”, foi rejeitada na sessão de 26/11/2003.

3. A jurisprudência do STF não é pacífica a respeito da matéria. No julgamento do RE 206.069, relatado pela Ministra Ellen Gracie, o Plenário concluiu, por unanimidade, pela incidência do ICMS, em acórdão assim ementado:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL - ‘LEASING’.

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

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

3. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE 206069/SP, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01/09/2005, DJ de 01/09/2006, p. 19).

Vingou, na oportunidade, o entendimento de que a incidência do ICMS independe da natureza do negócio jurídico que antecedeu o ato de

RE 540829 / SP

importação uma vez que o art. 155, § 2º, IX, 'a', da Constituição descreve como fato gerador apenas "a entrada da mercadoria importada do exterior".

Todavia, e também de forma unânime, decisão oposta foi adotada no julgamento do RE 461.968, relatado pelo Ministro Eros Grau, com essa ementa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário.

2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto --- diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre 'operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior'.

3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.

4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado” (RE 461968/SP, Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 30/05/2007, DJe de 24/08/2007).

Considerou-se como principal fundamento que o fato gerador supõe a circulação da mercadoria, o que não se materializa quando o contrato de *leasing* (firmado no exterior) não viabiliza a opção de compra, pelo

RE 540829 / SP

importador, no término do prazo contratual.

4. No meu entender, deve ser prestigiada a primeira orientação adotada pelo Plenário, na linha do voto da Ministra Ellen Gracie. É que a segunda, capitaneada pelo Ministro Eros Grau, tem contra si uma importante circunstância fático-jurídica, que é a de pressupor, como elemento necessário para a configuração do fato gerador *no Brasil*, a natureza e o conteúdo de um contrato *celebrado no exterior, com base no direito estrangeiro* (o do país exportador), direito esse que é imune à influência do Estado brasileiro, por contenção imposta pelo princípio da territorialidade de suas normas. Essa circunstância certamente explica e justifica a especial hipótese de tributação prevista no inciso IX, do “§ 2º do art. 155 da CF (“O imposto previsto no inciso II ...IX - incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior ...”), que não leva em consideração a natureza do negócio jurídico precedente, celebrado no exterior com o exportador estrangeiro. Nessa especial situação, o fato gerador do tributo se perfectibiliza, segundo a norma constitucional, com a entrada no Brasil do bem importado.

É certo que, relativamente às operações internas, o art. 3º, VIII, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) dispõe que “o imposto não incide sobre: (...) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”. Em tal situação, não se considera haver circulação de mercadoria ou transferência de titularidade do bem no contrato de *leasing*, mas somente uma promessa de alienação. Por essa razão, a Lei Complementar 87/96 prevê de forma genérica a não-incidência do ICMS nas indicadas operações de arrendamento mercantil (*leasing*).

Porém, quando se trata de negócio jurídico realizado no exterior, a situação tem tratamento constitucional próprio, justamente pela circunstância antes referida, de não ser juridicamente justificável, notadamente em face do primado da soberania, submeter o fato gerador de um tributo brasileiro à natureza e ao conteúdo de um contrato celebrado no exterior, segundo as normas vigentes em outro país. Em

RE 540829 / SP

casos tais, o direito constitucional brasileiro elegeu como fato gerador a entrada do bem ou mercadoria estrangeira no território brasileiro, independentemente da natureza ou do conteúdo daquele contrato que precedeu a importação.

5. Registre-se, por oportuno, que o fato gerador do ICMS não se restringe à circulação de mercadorias e à prestação de serviços, mas possui “diversos impostos sobre o mesmo título”, nas palavras de Leandro Paulsen (“Curso de Direito Tributário Completo”, 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 268), que distingue cinco espécies de ICMS na Constituição de 1988: (a) sobre as operações relativas à circulação de mercadorias (art. 155, II, primeira parte); (b) sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, segunda parte); (c) o ICMS-importação sobre bem ou mercadoria que ingressar no território nacional (art. 155, § 2º, IX, ‘a’, primeira parte); (d) o ICMS-importação sobre os serviços prestados no exterior (art. 155, § 2º, IX, ‘a’, segunda parte); e (e) sobre as operações mistas, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 155, § 2º, IX, ‘b’).

6. É de se prestigiar, portanto, a primitiva orientação desse Plenário, tal como defendida pela Ministra Ellen Gracie em seu exaustivo voto no RE 226.899. Segundo essa orientação, o art. 3º, VIII, da Lei Complementar 87/96 compreende apenas as operações internas (art. 155, II, da Constituição), mas não exclui a incidência do ICMS-importação, que recebeu tratamento diferenciado na Constituição de 1988. A LC 87/96, em observância ao dispositivo constitucional, prevê, em seu art. 2º, § 1º, I, a incidência do ICMS “sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. Destaca-se do voto da então relatora daquele recurso extraordinário:

“O exame desse dispositivo revela que, nessa

RE 540829 / SP

circunstância, a imposição de ICMS prescinde da verificação da natureza do negócio jurídico ensejador da importação . A Constituição Federal elegeu o elemento fático entrada de mercadoria importada como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e dispensou indagações acerca dos contornos do negócio jurídico realizado no exterior.

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

Assim, uma vez concretizada a importação mediante a entrada de mercadoria, tem-se por ocorrida a circulação econômica, por presunção constitucional.

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

Em suma, a natureza do contrato que antecede a importação não compromete a ocorrência do fato gerador do ICMS de que trata a primeira parte do art. 155, § 2º, IX, ‘a’, da Constituição, consistente na entrada de bem ou mercadoria importados.

7. Voto, por isso, com o relator, conhecendo e dando provimento ao recurso extraordinário. É o voto.

11/09/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

VOTO**O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso:**

Presidente, antes de expor meu entendimento sobre a matéria, faço uma breve consideração sobre os principais fundamentos até então adotados. Sustentando a possibilidade de fazer incidir o imposto, o Ministro Gilmar Mendes destaca a disparidade fiscal que haveria entre o *leasing* interno e o internacional, caso este último não fosse onerado pelo ICMS. O *leasing* financeiro é tributado internamente pelo ISS. Não havendo encargo a incidir em operação da mesma natureza em âmbito internacional, chegaríamos ao indesejável resultado de que a importação seria menos onerosa que a aquisição interna. A incidência do ICMS funcionaria, então, como um fator de equilíbrio.

Ainda em reforço da possibilidade de fazer incidir o imposto, cumpre ressaltar o entendimento desta Corte proferido no RE 206.069, Rel^a. Min^a. Ellen Gracie. Neste caso, sustentou-se que a tributação não deve incidir sobre o ajuste, mas sobre o resultado dele. Neste particular, pouco importaria a forma como se deu a importação. O relevante seria a entrada da mercadoria no Brasil para que seja integrada em definitivo ao estabelecimento de uma empresa.

Verifico, entretanto, que a Corte voltou a apreciar a questão relativa à incidência do ICMS sobre a importação realizada por intermédio de arrendamento mercantil. Desta vez, especificamente sobre aeronaves. Trata-se do RE 461968, Rel. Min. Eros Grau. Neste caso, o Plenário adotou o entendimento de que o imposto não deveria incidir na operação. Um detalhe me chamou a atenção em especial: o Eminentíssimo Ministro Eros Grau acompanhara a Ministra Ellen Gracie no precedente anterior, defendendo a incidência do imposto, e neste precedente chegou à

RE 540829 / SP

conclusão oposta. Destaco, contudo, que a contradição é meramente aparente. O voto proferido pelo Ministro Eros Grau no feito conduzido por sua relatoria não dá margem a dúvidas a este respeito. E a diferença suscitada por sua Excelência no julgamento do RE 461968 é determinante para a solução a ser adotada neste caso.

No julgamento do RE 206069, o objeto do contrato de *leasing* seria um bem destinado ao ativo fixo, o qual seria inequivocamente adquirido pelo importador. No caso do RE 461968, Rel. Min. Eros Grau, a situação era justamente a oposta: era previamente concebido que não haveria a aquisição, pois as aeronaves são devolvidas ao fabricante no final do contrato. Neste sentido, destaco trecho do voto proferido pelo relator no precedente mencionado:

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

Presidente, em obra dedicada ao estudo do ICMS, o professor Roque Carraza faz a advertência de que *sem mudanças de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS (CARRAZA, Roque Antônio . ICMS. Malheiros. 12^a edição p.38)*. A realidade posta neste caso demonstra que a arrendante em nenhum momento torna-se proprietária. Tal como observado nas manifestações que me precederam, o contrato prevê expressamente a restituição do bem ao fabricante.

Diante das considerações expostas, pedindo *vênia* aos entendimentos contrários, **sigo a divergência aberta pelo Ministro Luiz Fux, e nego provimento ao recurso.**

RE 540829 / SP

Em sede de repercussão geral, parece-me adequada a afirmação da seguinte tese: *“Não incide o ICMS-importação na operação de arrendamento mercantil internacional de aeronaves, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, na medida em que o arrendamento mercantil não implica, necessariamente, transferência da titularidade sobre o bem.”*

11/09/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

VOTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER – Senhor Presidente, quero dizer algumas breves palavras. Afinal, para divergir da compreensão do Ministro Gilmar e do Ministro Teori, no mínimo, em respeito a Suas Excelências, devo também reafirmar a minha compreensão, tal como fez agora o Ministro Barroso, diante da divergência detectada entre a decisão deste Plenário, em processo sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, no RE 206.069, e a decisão a que se chegou no RE 461968, em processo sob a relatoria do Ministro Eros Grau, no mínimo quanto ao resultado.

Como visto, submete-se à consideração desta Suprema Corte a incidência, ou não, de ICMS sobre bem de origem estrangeira, objeto de contrato de *leasing sem opção de compra*, à luz do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição da República, com a redação da Emenda Constitucional nº 33/2001, que, em síntese, na fração de interesse, faculta aos Estados tributar a entrada de bem ou mercadoria estrangeiros no Brasil, inclusive a promovida por pessoas físicas não comerciantes, independentemente da sua finalidade. O que se pergunta, em última análise, é se a operação jurídica subjacente há de representar necessariamente circulação do bem ou mercadoria - assim entendida a que implica a transferência da respectiva titularidade, na lição de Geraldo Ataliba-, ou, por outras palavras, se o fato impositivo do ICMS ocorre apenas quando há a circulação jurídica do bem ou mercadoria.

Como adiantado, quanto à importação de bem ou mercadoria decorrente de arrendamento mercantil, verifica-se oscilação na jurisprudência desta Suprema Corte, bem como divergência de fundamentos, consideradas as situações específicas de cada caso. No RE 206.096, decidiu-se, em setembro de 2005, pela incidência do ICMS na importação, independentemente da natureza jurídica do negócio internacional de que decorre, este fora do alcance do Fisco nacional.

RE 540829 / SP

Logo, incidiria o ICMS também no *leasing*. O bem importado, naquela hipótese, destinava-se ao ativo fixo da empresa importadora e havia opção de compra no contrato de arrendamento. No **RE 461.968 decidiu-se, em maio de 2007, que o ICMS não incide sobre a importação de aeronaves mediante *leasing***, ao fundamento básico de que inócua a transferência de propriedade ao arrendatário, considerada a devolução das aeronaves ao término dos contratos, firmada a tese de que a circulação do bem é pressuposto de incidência do tributo em causa – ICMS –, consoante sublinhado no voto do Ministro Eros Grau, Relator.

Destacou-se que a entrada de mercadoria em território nacional está sujeita ao imposto de importação, de competência impositiva da União (CF, art. 154, I), a afastar a possibilidade de tal fato ser, por si só, gerador de imposto da competência estadual. Ainda, não há importação de mercadoria até que ocorra a opção pela compra. Até então há prestação de serviço: o *leasing* (arrendamento mercantil) é considerado prestação de serviços pela LC 116/2003, que o sujeita ao ISS, e pela jurisprudência desta Suprema Corte, que o considera prestação de serviço ou locação (RE 592.905, relativo ao ISS). De outra parte, o art. 3º, VIII, da Lei Complementar 87/96 estabelece que o ICMS não incide sobre as operações de arrendamento mercantil, até que ocorra a venda do bem ao arrendatário. Observados tais aspectos, entendo que a exegese que exige a troca de titularidade do bem ou mercadoria – a dita circulação jurídica – é a que merece ser prestigiada, e, no caso, objeto do contrato a devolução dos bens arrendados, inexistente opção de compra.

Assim, com redobrado pedido de vênia, reporto-me e endosso a compreensão manifestada pelo Plenário no citado Recurso Extraordinário nº 461.968/2007, da relatoria do Ministro Eros Grau, repisada no AgReg RE 553.663, da Relatoria do Min. Cezar Peluso (**RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Contrato de arrendamento mercantil. Leasing. Inexistência de opção de compra. Importação de aeronaves. Não incidência do ICMS. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Não incide ICMS sobre as importações, do exterior, de aeronaves, equipamentos e peças realizadas por meio de**

RE 540829 / SP

contrato de arrendamento mercantil quando não haja circulação do bem, caracterizada pela transferência de domínio, ainda que sob a égide da EC nº 33/2001). Acompanho, pois, a divergência.

É como voto, Presidente.

11/09/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O tributo versado é o ICMS, e o Tribunal já assentou que a circulação de mercadorias, por si só, não consubstancia o direito de o Estado cobrar esse tributo. É preciso que haja compra e venda, que a circulação seja qualificada.

Lembro-me de que fui relator em caso em que se pretendeu a cobrança quanto a aluguel de guindastes, e o Plenário refutou a possibilidade de chegar-se a tanto.

O ministro Luís Roberto Barroso apontou muito bem que não se pode potencializar o momento fixado em lei para recolhimento do tributo, desprezando o figurino Constitucional alusivo a esse mesmo tributo.

O imposto não é de importação, porque, se o fosse, a competência ativa seria da União. O imposto versado é o ICMS, e o negócio jurídico que motivou a entrada da mercadoria em território brasileiro mostrou uma locação, o arrendamento mercantil.

Por isso, peço vênia ao ministro Gilmar Mendes para me manter fiel a essa concepção e desprover o recurso.

11/09/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Eu também vou pedir vênia ao Relator e ao eminente Ministro Teori Zavascki para negar provimento ao recurso.

Eu também entendo que, quando se trata de contrato de *leasing*, sem opção de compra, que é o caso, não há transferência de domínio. O ICMS implica necessariamente a transferência de domínio; quer dizer, aqui estar-se-ia ou diante de um imposto de importação ou, eventualmente, até o imposto sob serviço, considerada a locação. Não teríamos aqui nenhuma bitributação, mas uma 'tritributação', se é que esse termo existe.

Eu acompanho, portanto, a divergência, com a devida vênia.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Uma retificação Presidente, o pedido de vênia é duplo: ao ministro Teori também, porque pedi apenas ao Relator – Sua Excelência acompanhou o voto.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Pois é, Vossa Excelência; eu também estou pedindo vênia a ambos, ao Relator e ao Ministro Teori Zavascki, para negar provimento também.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. LUIZ FUX

RECTE.(S) : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

RECDO.(A/S) : HAYES WHEELS DO BRASIL LTDA

ADV.(A/S) : RICARDO NAHAT E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS
DAS CAPITAIS - ABRASF

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

INTDO.(A/S) : TAM LINHAS AÉREAS S.A.

ADV.(A/S) : ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, e o voto do Senhor Ministro Luiz Fux, negando-o, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Declarou impedimento o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falaram, pelo recorrente, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, Procurador do Estado; pelas interessadas, Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais-ABRASF e TAM Linhas Aéreas S.A., respectivamente, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva e o Dr. Roberto de Siqueira Campos. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 01.06.2011.

Decisão: Colhido o voto-vista da Ministra Cármen Lúcia, negando provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Dias Toffoli. Presidência do Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.11.2013.

Decisão: O Tribunal, decidindo o tema 297, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Gilmar Mendes (Relator) e Teori Zavascki. Impedido o Ministro Dias Toffoli. Redigirá o acórdão o Ministro Luiz Fux. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.09.2014.

Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Vice-Procuradora-Geral da República, Dra. Ela Wiecko Volkmer

de Castilho.

p/ Fabiane Pereira de Oliveira Duarte
Assessora-Chefe do Plenário