

A CONSTITUIÇÃO APENAS DEFINE COMPETÊNCIAS
- CABE À LEI COMPLEMENTAR EXPLICITÁ-LAS E NO SEU
ESQUADRO NORMATIVO, CABE À LEI ORDINÁRIA DEFINIR
A IMPOSIÇÃO - LOCAÇÃO DE BEM ESTRANGEIRO NÃO
SIGNIFICA IMPORTAÇÃO, MESMO QUE REVISTA A FORMA DE
SINGELO *LEASING* FINANCEIRO, SEM OPÇÃO DE COMPRA-A
HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DO ICMS NAS “IMPORTAÇÕES” DE
BENS E MERCADORIAS - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DAS
DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES - IMPOSSIBILIDADE
CONSTITUCIONAL DA INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS SOBRE
LOCAÇÃO (*LEASING* FINANCEIRO) DE AERONAVES NO
EXTERIOR-PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

A empresa consulente celebra, com empresas sediadas no exterior, contrato de arrendamento mercantil tendo por objeto aeronaves que utiliza no desempenho de suas atividades sociais. Referidos contratos não contêm opção de compra, sendo os bens devolvidos findo o prazo pactuado ou suas prorrogações.

Tendo em vista o disposto no art. 3º, VIII, da LC 87/96, segundo o qual o ICMS não incide sobre “operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem ao arrendatário”, entende a consulente que está fora da materialidade desse imposto estadual a entrada dos referidos bens no território nacional promovida pela consulente.

Entende, outrossim, que a não-incidência, reconhecida pela lei complementar, não foi alterada pelo advento da EC 33/01, pois a modificação introduzida na alínea *a* do inciso IX do art. 155 da CF leva em conta situações envolvendo transferência de titularidade do bem importado, o que não ocorre na espécie.

Indaga, pois, ao ilustre professor: está correto o seu entendimento?

Resposta

Algumas considerações preliminares fazem-se necessárias antes de encaminhar a resposta à única indagação formulada.

A primeira delas diz respeito à natureza do ICMS.¹

Quando, na década de 1950, Rubens Gomes de Sousa e, no início da década de 1960, os juristas do então Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, prepararam o anteprojeto do Código Tributário Nacional, que, em 1967, se transformou na lei com eficácia de complementar (Lei 5.172/66), a matéria concernente ao imposto circulatório dos Estados, à época o imposto sobre vendas e consignações, foi amplamente discutida pela Comissão constituída por Gilberto de Ulhôa Canto e pelo próprio Rubens.²

1. Carlos da Rocha Guimarães, membro da Comissão do IBDF que fez a revisão do anteprojeto do CTN, esclarece que a “transmissão da propriedade” está na essência do fato gerador do ICM: “Segundo o nosso ponto de vista, o aspecto material do fato gerador do ICM não pode ser entendido no sentido físico da expressão, isto é, aquele fato gerador não se pode caracterizar pela simples circulação física das mercadorias, ou pela simples circulação econômica, nem por uma determinada base de cálculo. O contrário é que deve acontecer, isto é, caracterizada a essência do fato gerador, os seus aspectos materiais deverão ser condicionados por aquela conceituação do ser do imposto, ou de sua causa jurídica, como se preferir denominá-lo. No caso do ICM, só a circulação jurídica que pode dar uma coerência fática a dito fato gerador, explicando por que motivo se tributa a transmissão da propriedade da mercadoria, como no caso do quesito anterior, embora não exista deslocação física, além dos outros casos já examinados” (O fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 3. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1991. p. 141). O caso examinado era a transferência de titularidade de mercadorias depositadas em armazéns gerais.
2. No anteprojeto de Rubens, o art. 58 principiava com a reiteração do imposto então em vigor: “Art. 58. Compete privativamente aos Estados instituir imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, observado o disposto no art. 61, tendo como fato gerador da respectiva obrigação tributária principal: I - A venda, assim entendida a transmissão da propriedade de coisa móvel ou semovente própria, por ato entre vivos, contra o pagamento de preço em dinheiro, observado o disposto no art. 59; II - A consignação, assim entendida a remessa de coisa móvel ou semovente própria a terceiro, para que este a venda em seu nome e por conta própria, garantindo ao consignante o preço da consignação e beneficiando-se com a diferença entre esse preço e o da venda” (Codificação do Direito Tributário: contribuição do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro ao estudo do projeto de Código Tributário Nacional. Publicação n. 4, 1955. Rio de Janeiro, Brasil, p. 20).

Rubens reconhecia a dificuldade da regionalização de um imposto de vocação nacional, mas tanto ele quanto Gilberto não conseguiram encontrar forma de adotar o princípio do valor agregado, adaptado ao Brasil e já hospedado, desde 1958, para o imposto de consumo, em nível federal, pois a grande receita tributária dos Estados constituía-se no imposto sobre vendas e consignações.³

A EC n° 18/65, todavia, ao permitir a introdução do princípio da não-cumulatividade no ICM, flexibilizou a rígida e cumulativa incidência do IVC.⁴

3. Na exposição de motivos, o Ministro Octavio Gouvêa de Bulhões, para o anteprojeto do CTN, já acentuava a dificuldade de conciliação do sistema federativo com um tributo circulatório estadual, à época o IVC. Dizia: “Esse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas que o crescimento das necessidades financeiras do poder público, e a conseqüente complexidade de onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais somente tendem a agravar. Exemplo desta afirmativa é a proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos jurídico-formais com que os três governos têm procurado alargar o campo de suas competências e fortalecer o montante de suas arrecadações. [...] Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste. Pode-se mesmo dizer, sem exagero, que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores econômicos aptos a servir de base à tributação. [...] Não há exagero algum na afirmação da Comissão. Por intermédio do imposto de vendas e consignações os Estados estão se guerreando uns aos outros, além de criarem embaraços à comercialização dos produtos no território nacional e à exportação para o estrangeiro. E o pior é que, não obstante as denominações variarem, os diferentes impostos e taxas, dos Estados e dos Municípios, redundam em mera acumulação do imposto de vendas” (Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, p. 43-4).

4. A reformulação da EC n° 18/65 para os tributos circulatórios (IPI no lugar do I. consumo, ICMS no do IVC e ISS no do indústrias e profissões) assim foi comentado por Aliomar Baleeiro: “II. A TRANSFORMAÇÃO DA EMENDA N. 18 — Do ponto de vista econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de 3/4 da receita tributária dos Estados-membros. Argüia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomen iuris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, a fato gerador do IVC era o contrato de compra-e-venda, o negócio jurídico, no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, e só eles.

A Emenda n. 18 e a Constituição de 1967 deram para fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara, há muitos anos, para o imposto de consumo, que

Por outro lado, a evolução do imposto sobre valor agregado, no recém-criado Mercado Comum Europeu (Tratado de Roma), demonstrava a eficiência de se buscar um único tributo para a circulação de bens e serviços, que os primórdios do IVA europeu principiava a sugerir.⁵

Reconheciam, os dois, em conversas que mantivemos nos fins de 1960 e começos de 1970, da qual participaram os também saudados Antonio Roberto Sampaio Dória, Fábio Fanucchi e Aliomar Baleeiro, que, no Brasil, “a partilha impositiva entre os entes federativos” - o Município não o era, à época - dificultava a implementação de um único imposto não-cumulativo sobre bens e serviços, em todo o território nacional, com divisão entre União, Estados e Municípios, do produto arrecadado.

A solução de uma tríplice incidência sobre a produção (IPI), comercialização (circulação) de mercadorias (ICM) e prestação de

estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados: o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócio. Mas o IPI incide também na saída da Alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com o ICM. O art. 8 do A. C. 36/67, que revogou expressamente o inciso II do art. 52, *caput*, do CTN, foi por sua vez, revogado pelo art. 1º, II, do Dec.-Lei 406/68. Este restabeleceu o inciso II do art. 52, fazendo o ICM incidir sobre a entrada de mercadoria estrangeira no estabelecimento de quem a importou. Por outro lado, como já vimos, o imposto de indústrias e profissões foi reduzido aos limites estritos de imposto sobre serviços, compensado o Município com a participação em 20% da arrecadação do ICM (§ 8º do art. 23 da CF de 1967)” (*Direito tributário brasileiro*, p. 199).

5. Escrevi sobre esta evolução: “Embora semelhante, em variados aspectos, ao imposto sobre o valor agregado adotado, com pequenas distinções, por países da Europa e da América, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais mais nítidas que as convergências, razão pela qual o seu estudo deve ser feito a partir de seus próprios contornos, com breve referência ao direito comparado.

Jean Jacques Philippe, em seu *La taxe sur la valeur ajoutée* (Ed. Berger-Levrault), ao dizer: ‘Impôt moderne, la TVA est cependant l’héritière d’une histoire déjà longue’ (p. 21), enumera, embora de forma perfunctória, a evolução desde 1917, passando pelas *Taxes Générales sur les affaires et taxes uniques spéciales* (1917-1936), *La taxe sur les paiements* (1917-1920), *L’impôt sur chiffre d’affaires* (1920-1936), *Les taxes uniques* (1925-1936), *La taxe à la production* (1937-1954), até chegar à lei francesa de nº 54.404, de 10.4.1954, que instituiu a primeira TVA, substituída posteriormente pela lei de 6/1/1966, que passou a vigorar a partir de 01.1.1968” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 3, p. 289).

serviços (ISS) partilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios foi conseqüência imposta mais pela realidade política do que pelas melhores técnicas de arrecadação, algo que a comunidade europeia superou, principalmente após os tratados de Maastrich e Amsterdã.⁶

Por outro lado, restringiram, na preparação do anteprojeto levado pelo governo Castelo Branco ao Congresso - com a participação congressual de Aliomar Baleeiro, outro grande conhecedor de direito tributário, a incidência estadual às mercadorias e não a qualquer bem.

Após o II Congresso Interamericano de Direito Tributário, que coordenei em São Paulo, juntamente com Manuel de Juano, presidente de La Asociación Interamericana de Derecho Tributário e da Comissão de Tributos da Interamerican Bar Association, o qual teve como um dos temas a natureza jurídica do ICM e das incidências semelhantes no Brasil e no exterior, mais nítida ficou a complexidade da solução brasileira em face de sistemas mais simples de tributação circulatória em outros países.

Surgiu, então, a idéia, por sugestão de Hamilton Dias de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Carlos da Rocha Guimarães, de realizarmos um simpósio dedicado a discutir exclusivamente a hipótese de imposição do ICM, tendo eu, neste sentido, coordenado o III Simpósio Nacional de Direito Tributário, no Centro de Extensão Universitária (1978), que resultou no livro *O fato gerador do ICM* com os trabalhos então apresentados pelos seguintes autores: Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins,

6. O art. 99 do Tratado de Amsterdã determinava: "Art. 99. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 7º-A" (Tratado de Amsterdã. Lisboa: Cosmos, 1998, p.III).

José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Yves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari.⁷

Deste simpósio é relevante acentuar a conclusão do Plenário, a saber:

Comissão de Redação: “A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato que implique na movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”.⁸

Esta mesma conclusão, três anos depois, foi consagrada no I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, coordenado por Geraldo Ataliba, e em plenário aprovada.⁹

O que é de se realçar, nas referidas conclusões, é que (a) a transferência de titularidade (b) do bem tido por mercadoria (c) num processo mercantil (d) da produção ao consumo constituía a natureza jurídica, o fato gerador ou a hipótese de imposição do ICM.

A própria discussão - se, para caracterizar-se a incidência, a transferência de titularidade deveria ser entre pessoas jurídicas ou jurídicas e físicas distintas (circulação econômica) ou se poderia ser entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (circulação física) - ficou superada, na medida em que o STF optou pela circulação econômica, jurisprudência que se mantém até o presente, não obstante o julgamento do RE 206.069-1-SP, de 01.6.2005, do STF, que comentarei ao final do presente parecer.

O certo é que, após anos de discussões acadêmicas e jurisprudenciais, ficou consagrada aquela definição da hipótese de imposição do ICM, não tendo sido alterada até o presente.¹⁰

7. O fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 3. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1991.

8. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 4, p. 647.

9. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1. *Resumo das teses apresentadas*. São Paulo: IBET, IDEPE, Revista dos Tribunais, mar. 1981. p. 11.

10. Hamilton Dias de Souza assim se manifestou no referido III Simpósio: “Entendendo-se que, para efeitos de ICM, tanto é circulação a econômica como a jurídica, não é imprescindível a movimentação física da mercadoria para que ocorra o fato gerador.

O advento da Constituição de 1988 acrescentou ao referido campo de imposição os serviços de comunicação e transportes interestadual e intermunicipal, neste último caso, para substituir o anterior imposto sobre transportes rodoviários, passando o art. 155, II, da CF a ter a seguinte redação:

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

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

O acréscimo, todavia, não alterou o núcleo da definição do “fato gerador”, expressão que, apesar de criticada, não foi desavisadamente adotada, pois nela (fato gerador) há a concreção da hipótese de imposição, assim como da realização fática que lhe dá origem. Com efeito, o bem que se transformasse em mercadoria seria aquele a ser sujeito ao ICMS, conforme no passado, apenas havendo o acréscimo de dois tipos de serviços com tratamento diferenciado aplicável a tal tipo de prestação.

Não qualquer bem, mas apenas aquele que fosse tido por *mercadoria*, ou seja, destinado a circular da fonte de produção ao consumo, em ciclo mercantil, assim como apenas os serviços de transporte e telecomunicação estariam sujeitos ao ICMS.¹¹

Logo, verifica-se, no caso, hipótese de circulação.

À luz das respostas anteriores, qual o aspecto material da hipótese de incidência do ICM?

É fato gerador do ICM toda operação (ato que implique no curso da mercadoria, da fonte de produção até o consumidor) relativa à circulação (econômica ou jurídica) de bens identificáveis como mercadorias” (o fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 3, p. 250).

11. A minha interpretação sobre circulação física e não apenas econômica restou afastada pela jurisprudência do STF e, como não ostento nenhum preconceito aristocrático, curvei-me à orientação do Pretório Excelso, tão logo estabelecida. Na ocasião do III Simpósio defendi a seguinte postura: “O conceito da hipótese de incidência do ICM: à luz de tudo o que até o presente expusemos, podemos formular nossa conceituação da hipótese de incidência do ICM, alterando, um pouco, a conclusão do III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária.

A Ementa nº 33/01, IX, a, § 2º, do art. 155 alterou, todavia, para efeitos de entrada em virtude de *importação*, o fato gerador do ICMS, modificando a antiga redação - “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;” - para aquela que se segue:

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;

As novidades foram:

- a) o acréscimo do vocabulário “bem”;
- b) o esclarecimento “por pessoa física ou jurídica”;
- c) o alargamento da hipótese para transformar em contribuinte mesmo aquele que não o seja habitualmente;
- d) A explicitação de que, qualquer que seja a finalidade da *importação do bem, mercadoria ou serviço*, haverá a incidência do ICMS.¹²

Em nossa definição, visamos, fundamentalmente, albergar as três descrições hospedadas pela exteriorização complementar da Carta Magna, isto é, de circulação:

- a) com movimentação de mercadoria sem movimentação de titularidade;
- b) com movimentação de mercadoria e de titularidade;
- c) sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade.

É a seguinte: “A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo” [*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, 11. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 396].

12. Em verdade, nenhuma alteração houve no que concerne às Súmulas 573 do STF ou 166 do STJ, ambas assim redigidas: “573. Não se constitui fato gerador do ICM (ICMS) a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”. “166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Como se percebe, houve uma distensão do campo de incidência do ICMS. Não apenas “mercadorias”, mas a transferência de titularidade de *qualquer bem*, ainda que adquirido por um não-contribuinte, está sujeita ao ICMS, tenha o destino que tiver, inclusive os que se destinem ao ativo fixo, visto que a expressão do direito anterior “destinado a consumo ou ativo fixo permanentemente” foi substituída por “qualquer que seja a sua finalidade”.

É interessante notar que, na audiência pública, a que fui convidado a participar sozinho, nos trabalhos constituintes, perante a Subcomissão de Tributos presidida por Francisco Dornelles e relatada por Fernando Bezerra, defendi que o ICMS deveria incidir *apenas sobre mercadorias*, tese que os constituintes Dornelles, Bezerra, Mussa Demis e Serra aceitaram como pacífica.

O alargamento da EC nº 33/01 teve, portanto, como único objetivo criar novas hipóteses, em verdade “menos técnicas”, tendo em vista a sistemática que fora concebida para o imposto, infelizmente em atenção à perpétua e irrevogável “lei wagneriana” de que, no Estado, as despesas e os tributos tendem sempre a crescer.¹³

Nas duas redações, todavia, não houve *alteração do núcleo da hipótese de imposição do ICMS*, ou seja, a *transmissão de titularidade*.

Desta forma, a jurisprudência pacífica do STF (circulação econômica) permanece inalterada. Até mesmo os doutrinadores que defenderam, no passado, como eu, a incidência de transferência

13. WAGNER, Adolfo, *Lehr und Handbuch der politischen Oekonomie* (1883). Eurico Korff pretendeu detectar na lei do “aumento das despesas” fenômeno conjuntural do século. Os tempos demonstraram, todavia, que é uma constante em todos os espaços geográficos e períodos históricos. Escreve Korff: “A maciça expansão da despesa pública, neste século, em função das tarefas grandemente ampliadas do poder público, sob a pressão dos fatos sociais e econômicos e em termos tanto estruturais como conjunturais, rompeu, uma por uma, todas as restrições e controles. Assim foram levados de roldão os tabus remanescentes da chamada era vitoriana - o da limitação das despesas ao mínimo e o do equilíbrio orçamentário; quanto ao primeiro dos dois aspectos, já previstos por Adolf Wagner, no fim do século passado, com a formulação da sua ‘lei de dilatação crescente da despesa pública’, e, quanto ao segundo, como reflexo inevitável das seqüelas da crise de 1929 e da irrupção da teoria keynesiana” (*Caderno de Direito Econômico*, n. 2, p. 37).

de mercadorias entre estabelecimentos (circulação física) não têm como defendê-la, pois nas *importações* não há *circulação física* entre estabelecimentos da mesma empresa, em face de as empresas, em qualquer país, serem sempre nacionais e sujeitas às regras do país. Não há “estabelecimentos” de uma mesma empresa em dois países distintos. Há sempre, nas importações, apenas circulação econômica, em que ou se transfere a propriedade (incidência do ICMS) ou não se transfere a titularidade (não-incidência do ICMS). É que as empresas na maioria dos países, mas certamente no Brasil, são sempre nacionais, mesmo que pertençam a grupos multinacionais. São criadas à luz das leis de regência do Brasil.

É importante acentuar que o inciso IX, *a*, do § 2º do art. 155 da CF cuidou apenas, até depois da EC 33/01, de *importação*, pois o texto constitucional determinava, antes dela, que “a entrada de mercadoria importada” e passou a determinar “a entrada de bem ou mercadoria *importados*”.

Ora, a importação implica, necessariamente, a transmissão de titularidade. Mesmo nas operações *drawback*, a mercadoria importada a ser reexportada, após modificação ou não, é sujeita a transferência de titularidade de empresa exportadora para a empresa importadora do Brasil, que, por seu lado, promove a transferência, beneficiada ou não, para o futuro exportador, seja ele quem for, mesmo que seja, inclusive, o próprio fornecedor anterior.

A característica fundamental da incidência do ICMS na importação é que se transfere a titularidade de quem exporta para quem importa, nisto estando o ato gerador do tributo. A *aquisição* é seu elemento essencial.¹⁴

14. O eminente jurista Mateo Goldstein assim define a importação, necessariamente ligada ao comércio: “En qué consiste el comercio de importación? Las definiciones son múltiples, pero ellas surgen de la observación pura y simple del proceso. ‘El comercio de importación, leemos en una Enciclopedia, es la forma de comercio de las naciones, por virtud de la cual son *adquiridos* los productos extraños en el país que carece de ellos, o los tiene a precios más elevados’. Según la definición, pueden ser dos causas que originan el comercio de importación, siendo también distintas las formas en que se lo considera por los economistas y por los gobiernos que regulan *las transacciones mercantiles*” (*Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XV. Buenos Aires: Driskill, p. 15, grifos meus).

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

É que, sem transferência de titularidade, não há importação, e somente a importação de bem, mercadoria ou “serviços” é tributada pelo ICMS.

Uma segunda consideração faz-se também necessária.

A Constituição Federal distribuiu competências, mas cabe às entidades federativas que as recebem - no caso do ICMS, os Estados e o Distrito Federal - exercê-las.

Para esse exercício, ainda é necessário adequar-se à lei geradora, que estabelece as normas gerais, explicitando a lei suprema, que é a lei complementar.¹⁵

15. “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a

A simples inclusão de uma competência impositiva para criar tributos na Constituição não é suficiente para que o tributo possa ser cobrado. Caso contrário, qualquer imposto colocado na competência residual da União (art. 154,1, da CF) poderia ser cobrado, sem necessidade de lei complementar.

Acresce-se que essa nova incidência de imposto submete-se, necessariamente, ao princípio da lei complementar - um dos três princípios da seção I do Capítulo I do Título 6º -, ou seja, ao art. 146, III, a, assim redigido:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

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

a) *definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*¹⁶ (grifos meus)

fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

Comentei-o: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tomando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo. É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação - no que têm razão -, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6,1.1, p. 79-80).

16. Comentei-o: “Nos debates com constituintes e nos contatos não só com os membros da Comissão, mas também com o denominado grupo ‘Centrão’, que pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim a preparação de um anteprojeto articulado, concordaram conosco e colocaram, por decorrência, no Texto o princípio de que nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar. A letra ‘a’, portanto, dif que a lei complementar cuidará: da definição dos tributos e suas espécies, mas em relação aos impostos, além da definição, faz menção à necessidade de previsão dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. À evidência, dever-se-ia falar em ‘tributo’ e não ‘tributos’, posto que o tributo é gênero do qual pendem as cinco espécies tributárias hospedadas pelo sistema.

Todos os impostos discriminados nesta Constituição devem ter seu/ato gerador, sua base de cálculo e seus contribuintes definidos em lei complementar.

Ora, se a EC nº 33/01 alargou os fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes do ICMS, apenas a lei complementar pode explicitar a real extensão do alargamento para que a lei ordinária consiga, aí sim, instituir a incidência e autorizar o Estado a exigir o tributo alargado.

Entender de forma diversa é, de rigor, apagar a exigência do art. 146, III, *a*, e transformar a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional em textos para reflexão acadêmica, sem qualquer utilidade prática que não aquela de permitir que títulos universitários sejam obtidos por defensores utópicos de teorias técnicas inaplicáveis.

Qualquer nova hipótese constitucional de incidência deve ser prevista ou enquadrável em lei complementar, podendo nova lei complementar ser dispensada somente se a lei complementar já existente permitir que seja a hipótese nova nela recepcionada, por adaptável aos princípios já previamente adotados.

No caso de *leasing*, por exemplo, a Lei Complementar nº 87/96 declara, no art. 3º, VIII, assim redigido: “Art. 3º 0 imposto não incide sobre: [...] VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”, tomando inquestionável a sua não-inclusão na área de incidência do ICMS, por não haver, no *leasing*, operacional ou financeiro, transferência de titularidade.¹⁷

Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar. O advérbio ‘especialmente’ não exclui, antes inclui, por sua natureza e não por sua indicação, tais aspectos como reguláveis apenas por lei complementar também em relação às demais espécies” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, 1.1, p. 96-7).

17. Bernardo Ribeiro de Moraes vai além do disposto pelo legislador complementar, ao não aceitar sequer a incidência de ICMS na compra do bem por valor residual. Ensina: “Conforme se nota, o ‘arrendamento mercantil’ não pode sofrer incidência do ICMS, visto que:

a) o ‘arrendamento mercantil’ não é um contrato que corresponda à venda de mercadorias. Não é atividade de venda ou de circulação econômica de bens materiais (é

A meu ver, mesmo que a Lei Complementar nº 87 silenciasse sobre a exclusão do arrendamento mercantil do âmbito da materialidade do imposto estadual, ele estaria excluído por força da inexistência de elemento essencial na incidência do ICMS, que é a *transferência de titularidade*.

Ora, se se admitisse que o arrendamento mercantil de bem, sem transferência, de titularidade fosse fato gerador, pela mera entrada do bem no País, à evidência, *esta nova hipótese teria de ser explicitada por lei complementar ou ser recepcionada pela legislação já existente*.

Como sobre “arrendamento mercantil” a lei complementar já cuidara, estabelecendo expressamente sobre ele não incidir o ICMS

evidente que se a venda do bem arrendado for efetuada para a empresa que faz arrendamento mercantil, a incidência do imposto estadual se dará);

b) se a arrendatária exercita a sua ‘opção de compra’, alguns autores pretendem que essa operação seja alcançada pelo ICMS, ficando difícil a escolha da base de cálculo do imposto, que deve ser o ‘valor da operação’ e não o valor residual do bem arrendado. Todavia, sem sentido essa exigência fiscal, pois se trata de um contrato misto de operação financeira, conforme já demonstrado, submetida esta à competência tributária da União;

c) por ocasião da opção de compra, o bem arrendado já não é mercadoria, visto que o mesmo já foi retirado da fase da circulação econômica desde a assinatura do contrato de arrendamento. A mercadoria adquirida pelo arrendador passou a ser um bem de uso, quase inutilizado pelo passar dos tempos. O bem arrendado há muito deixou de ser ‘mercadoria’, portanto, de estar sujeito ao ICMS.

A Lei Complementar nº 87, de 1996, agitando o problema da incidência do ICMS sobre o arrendamento mercantil, veio dispor: ‘Art. 3º O imposto não incide sobre: VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário’. Com tal expressão pretende-se colocar no campo de incidência do ICMS a operação de venda do bem arrendado por ocasião do arrendatário fazer sua ‘opção de compra’. Ocorre que lei complementar não pode colocar no campo de incidência do imposto estadual uma operação de financiamento decorrente de contrato misto, de competência tributária da União, dada a evidente inconstitucionalidade. Por outro lado, a aludida lei complementar também não pode admitir a incidência do ICMS sobre operações que não envolvam circulação de mercadorias, bem corpóreo na etapa da circulação econômica. O bem arrendado, por ocasião da opção de compra pelo arrendatário, já não é mercadoria. Não está à venda. Trata-se de um bem corpóreo que está sendo utilizado por mais de dois anos e que não está à venda no momento da ‘opção’.

A Lei Complementar citada, como ocorre com as recentes leis, somente veio contribuir para se alastrar o campo duvidoso das áreas de competência tributária, mesmo de forma inconstitucional” (O ICMS, a LC 87/06 e questões jurídicas atuais. São Paulo: Dialética, 1997. p. 79-80).

por falta de transferência de titularidade, à evidência, trata-se de bem importado ou não, todos os *leasings* que não envolvem a aquisição não estão sujeitos ao ICMS, pois onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir.¹⁸

Em outras palavras, se se pretender adotar a inteligência de que houve um alargamento do fato gerador do ICMS com a redação da EC n° 33/01, nitidamente, a nova hipótese ou *estaria já* enquadrada na exclusão da incidência contemplada na Lei Complementar n° 87/96, ou, para ser instituída, *dependeria* de nova lei complementar, não produzida. Ou seja, o imposto não poderia ser exigido, mesmo se admitindo que elemento essencial para a incidência do ICMS, que é a transferência de titularidade, não fosse essencial - o que se aceita apenas por argumentação pelo absurdo - em face desse vício formal de ausência de lei complementar. É de se concluir, portanto, que ou a lei complementar já cuidou do *leasing* na importação de bens ou mercadorias, ou dele ainda não cuidou, após a EC n° 33/01, e somente uma nova lei complementar dele poderia cuidar para fazê-lo incidido, se válida fosse a tese de que a não-transferência de titularidade não seria necessária na hipótese.

Colocadas estas premissas, passo a responder à questão formulada, não sem antes tecer considerações sobre a questão propriamente dita, sob a ótica de novos questionamentos que me permito aduzir, a saber:

1) O arrendamento mercantil das aeronaves assemelha-se àquele dos demais produtos, bens ou mercadorias?

2) O “arrendamento financeiro” é distinto do “arrendamento operacional” com o direito de aquisição do bem por valor residual?

18. Renzo Tosi lembra que: “1147 **Ubi ex voluit dixit, ubi noluit tacuit* - Quando a lei quis falar, falou; quando não quis, calou. Esse é um ‘brocardo’ medieval anônimo que ainda pertence ao patrimônio comum do direito: pretende impedir que se faça a lei dizer o que não quis, e que dela seja feita uma interpretação - extensiva e não rigorosamente restritiva. Há semelhança em *Ubi lex non distinguit nec nostrum est distinguere*, quando a lei não faz distinções, não nos cabe fazê-las” (*Dicionário de sentenças latinas e gregas*, Martins Fontes, 1996, p. 525). De rigor, tal explicação do princípio está na linha de Francesco Ferrara, que entende que nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que na lei não está por preferência ou dela retirar o que nela está por não lhe agradar o princípio (Francesco Ferrara, *Interpretação e aplicação das leis*. 2. ed. Coimbra, 1963, p. 129).

- 3) A locação do bem e o arrendamento financeiro têm semelhanças?
- 4) A locação está sujeita ao ICMS ou ISS?
- 5) Como, no mercado internacional, operam as empresas de navegação aérea?
- 6) Pode a lei tributária gerar descompetitividade, à luz do art. 146-A do CTN?
- 7) Os contratos de *leasing* da consulente para locação de aeronaves cuidaram da transferência de titularidade?
- 8) Como interpretar a decisão do STF que cuidou de um único caso de *leasing* financeiro não equivalente aos contratos da consulente?
- 9) Como interpretar recente decisão do STJ sobre a matéria?
- 10) Como interpretar o despacho do Ministro Pertence para determinar a subida do recurso extraordinário indeferido sobre questão rigorosamente igual à da presente consulta?

A primeira questão é de matéria fática. O arrendamento mercantil não tem nenhuma das características próprias dos diversos arrendamentos, que, como já escrevi no passado, têm uma natureza mercantil, financeira e tributária.¹⁹

19. “De rigor, o arrendamento mercantil é nitidamente instrumento de natureza tributária, visto que a possibilidade de transformar despesas não dedutíveis - e eventualmente geradoras de lucro inflacionário - em despesas dedutíveis é que permite sua ampla utilização por países mais evoluídos, sob a genérica denominação de *leasing*.”

A própria expressão adotada ‘arrendamento mercantil’ não indica, em toda a plenitude, a terminologia clássica, reproduzida na literatura nacional, independentemente do idioma, qual seja, *leasing*.

O arrendamento no direito brasileiro tem tratamento que difere do denominado arrendamento mercantil, na medida em que o desenho legal do arrendamento não implica eventual aquisição futura do bem, de forma opcional, nem traz em seu bojo solução inicialmente tributária, mais do que comercial.

O arrendamento é instituto de direito privado manifestamente vinculado à operação não tributária, seja na forma clássica, seja quando ingressa no campo do direito mercantil. O arrendamento de estabelecimento comercial é típica forma de arrendamento mercantil *lato sensu*.

A crescente presença do Estado na economia e na vida dos cidadãos, gerando um alargamento da máquina administrativa, um aumento das despesas públicas e uma elevação da carga tributária tem, todavia, exigido, em contrapartida, da parte dos contribuintes a procura de soluções capazes de aliviar, legitimamente o nível do ônus fiscal.

A Lei nº 6099/74, ao regular o *leasing* no Brasil com a denominação de “arrendamento mercantil”, objetivou permitir alternativas factuais, propiciando um novo tipo de contrato comercial (característica mercantil), com tratamento e efeito semelhantes aos do sistema financeiro (característica financeira) e implicações fiscais para fins de imposto sobre a renda com dedutibilidade dos pagamentos realizados (característica tributária).

Naquele longo estudo que elaborei nos inícios de sua implementação, acentuei a agilidade que propiciava a nova forma contratual regulada no direito brasileiro, em que se abriam diferentes opções para a utilização de bens pelas empresas, ou seja, a opção de ativar o bem adquirido ou arrendá-lo, podendo, ao final, adquiri-lo. A opção, neste tipo de contrato com triplíce natureza, seria, todavia, sempre da sociedade mercantil.

No *leasing* para as empresas de navegação aérea, de rigor, na modalidade do contrato que examino, neste parecer, *não existe* a opção de compra do bem arrendado.²⁰

Há excesso de liquidez de ativos financeiros e de capitais no mundo (cerca de 100 trilhões de dólares) contra o PIB mundial (cerca de 35 trilhões de dólares). Por outro lado, há escassez de recursos em todas as empresas de navegação aérea, que se encontram em permanente crise. As empresas estatais geram prejuízo e as privadas aparecem e desaparecem, mesmo aquelas que ostentavam renome mundial (TWA, Panam etc.). Entre nós, a Varig vive hoje um drama

Assim é que os especialistas e os congressos de direito tributário, de mais em mais, são dirigidos para fórmulas capazes de, no planejamento tributário, nacional ou internacional, obter elisão fiscal, sem correr o risco da evasão. O *leasing* surgiu, nitidamente, como fórmula fiscal, em primeiro plano, e comercial, por decorrência” (Direito administrativo e empresarial. CEJUP, 1989. p. 55-6).

20. As cláusulas 19.01 e 22.01 dos contratos em exame rezam: “Este arrendamento constituirá um contrato de arrendamento, e nada aqui contido será interpretado como servindo para transferir à arrendatária qualquer direito, titularidade ou participação em qualquer tipo de equipamento, exceto como uma arrendadora apenas”.

É intenção das partes que este arrendamento seja um arrendamento verdadeiro e que a arrendadora principal seja sempre considerada a proprietária dos itens de equipamentos para os objetivos de todos os impostos de franquia e de renda federais, estaduais e locais, medidos pela renda líquida, e que este arrendamento não transfira direito, titularidade ou interesse nos itens à arrendatária, exceto como arrendatária”.

de sobrevivência. Nos últimos anos, duas das mais tradicionais empresas brasileiras encerraram suas atividades, em situação de quebra (Transbrasil e Vasp).

O *leasing* denominado financeiro, *sem opção de compra*, é a opção mundial da esmagadora maioria das companhias aéreas.

Em verdade, não se trata, propriamente, do arrendamento mercantil idealizado pela Lei nº 6.099/74, mas de uma autêntica locação, em que o contrato amarra, de todas as formas possíveis dentro do direito, a propriedade dos titulares da aeronave e a adimplência e a não-aquisição do bem pelo locatário ou arrendatário em nenhuma hipótese.

É que, não podendo as companhias aéreas adquirir as aeronaves, na maior parte das vezes, são obrigadas a se servir desta *real* locação e *formal* “arrendamento mercantil” para manter suas linhas ou expandi-las.

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

Não há, pois, como assemelhar os contratos de arrendamento mercantil *por opção* àqueles contratos de *verdadeira locação*, que são os arrendantes de aeronaves, por absoluta necessidade de mercado.²¹

21. Nalu Fernandes, em 01.6.2006, de Nova Iorque escreveu para o *Estado de S. Paulo* que as empresas de *leasing* foram proibidas pela Justiça americana de arrear seus aviões “locados” à Varig até 13 de junho, em face do leilão das ações da companhia, na prova inequívoca de que são, sempre foram e serão proprietárias das aeronaves alugadas. Na preservação de sua propriedade, em face de eventual canibalismo (retirada de peças de uma aeronave para outra): “A Varig garantiu ontem a manutenção de suas atividades até seu leilão judicial, marcado para segunda-feira, ao obter nova vitória na Corte de Falências do Distrito Sul de Nova York. O juiz Robert Drain decidiu pela manutenção

O segundo aspecto é a diferença entre o denominado arrendamento “operacional” e aquele chamado de “financeiro”.

No arrendamento operacional, característica maior é de, ao fim do contrato, o bem poder ser adquirido pelo valor residual.

Nesta hipótese - permitida pela lei e que, à evidência, não deveria jamais gerar qualquer espécie de dúvida doutrinária ou jurisprudencial -, o contrato de arrendamento resolve-se, ao final, no contrato de compra e venda, só então podendo haver a incidência dos tributos circulatorios (IPI e ICMS, se devidos). Trata-se, pois, de um contrato misto de arrendamento e resolução possível em compra e venda, à opção do arrendatário. Este tipo de contrato é que denominei, no meu estudo, tão logo surgiu a lei, de contrato de direito mercantil, financeiro e tributário.²²

No arrendamento financeiro, não. A opção de compra não existe. O proprietário do bem continuará sendo proprietário antes,

da liminar que *protege a empresa do arresto de aeronaves pelas arrendadoras americanas* até 13 de junho, quando deve haver uma nova audiência na corte local.

Caso houvesse alguma retomada de aviões antes do leilão, a operação da empresa poderia ser ameaçada. A audiência durou quase duas horas, e a Varig foi acusada pelos advogados das empresas de *leasing* de *promover canibalização de peças dos aviões*. O encontro contou com a participação de Luis de Lúcio, da empresa de reestruturação AlvarezEtMarsal. O juiz Drain, como na audiência anterior, disse estar levando em conta as demandas dos credores internacionais. *Os credores afirmam que não estão tendo seus direitos respeitados, por não receberem pagamentos nem seus equipamentos de volta*. Porém, disse o juiz, a continuação da liminar permitirá à Varig realizar o leilão marcado para a próxima segunda-feira” (p. B-16, grifos meus).

22. No RE 106.047-6/SP do STF, de 19.11.1985, em decisão na qual a incidência de ICM foi afastada, o Ministro Rafael Maier assim se manifestou sobre a natureza do contrato: “Certamente, o arrendamento mercantil (*leasing*) cujo tratamento tributário é regulado na Lei 6099/74, e para esse efeito vem definido, tem aspectos complexos e um sentido econômico peculiar. Conceituado no parágrafo único do art 1º do diploma legal como ‘a operação realizada entre pessoas jurídicas que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos a terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária’, ela envolve, de um lado, uma operação de financiamento da aquisição da mercadoria pela arrendadora e, de outro, a opção de compra pelo arrendatário, ao término do arrendamento, se não o renovar ou apenas devolução do bem, mas o fundamental, a constituir como que o núcleo e razão da atividade, está no arrendamento. Esse arrendamento de bens, mediante contratos pertinentes, em que a sua configuração é essencial, quanto ao prazo, quanto ao uso da coisa locada e quanto à retribuição, obviamente eventual é a verificação da cláusula optativa, que constitui a substância da prestação do serviço a que se propõe a empresa, e pela qual a sua atividade se toma específica e significativa do ponto de vista fiscal”.

durante e depois de encerrado o contrato de arrendamento. Assemelha-se muito mais à locação do que ao *leasing* propriamente dito.

Nos contratos de *leasing* para a navegação aérea, os proprietários não se desfazem de aeronaves, não só em face da longevidade do bem, como por ser aplicação de recursos de seguro retomo. Há ainda voando, na África, os velhos DC-3 utilizados durante a 2ª Guerra Mundial, o que demonstra o tempo de vida útil de uma aeronave.

Ao contrário dos navios, que raramente ultrapassam vinte anos de utilização, as aeronaves, mantidas sempre com enorme cuidado e rígidas regras de revisão - pelo risco que a falta de conservação pode trazer para a vida de seus passageiros e bens transportados -, praticamente têm uma vida ilimitada em face das novas tecnologias, só deixando de ser utilizadas por obsolescência. Como dizia um amigo: "No ar, não existem oficinas". Qualquer erro de revisão pode representar a perda total da aeronave e das vidas que transporta.

Em nenhum momento há transferência de titularidade durante o contrato de "*leasing* financeiro" entre as empresas detentoras do bem e aquelas de navegação aérea. Estas possuem o direito de uso e aquelas, a propriedade de bem, que lhes retomarão tão logo encerrado o contrato de locação.

Em outras palavras, o elemento essencial para a conformação do fato gerador do ICMS inexistente, ou seja, a transferência de titularidade do bem.²³

Por isso, um terceiro breve aspecto deve ser examinado. Em decorrência do que escrevi, o contrato padrão que se celebra no mundo inteiro para esse segmento é mais um contrato de locação do que um contrato de *leasing*, lembrando-se que o ICMS não incide na locação, por ter sido a hipótese vetada na Lei Complementar

23. É interessante notar que a transferência de titularidade foi admitida como tema relevante para o acórdão que comentarei ao final da Ministra Ellen Gracie, ao dizer, no relatório, que: "Como bem lembrado pela MM. Juíza sentenciante, 'de acordo com a argumentação inicialmente adotada só se pode entender como 'entrado' na esfera dominial do arrendatário (ou da impetrante), o equipamento importado *por ocasião da opção de compra que poderá ou não se concretizar em fase futura e não na presente*'" (RE 206.069-1-SP, 01.9.2005, Tribunal Pleno, grifos meus).

nº 116 do ISS. Tanto que já foi considerada, pelo STF, como fora do campo de incidência deste tributo.²⁴

Sendo a empresa de navegação aérea apenas a “locatária” ou “arrendatária”, e não “proprietária” da aeronave, e não havendo no contrato qualquer cláusula de aquisição, ao final, pelo valor residual, visto que o valor das aeronaves não se deteriora com a rapidez de outros bens, nitidamente, não há que se falar em incidência do ICMS relativamente a um bem cuja titularidade antes, durante e depois do contrato de “arrendamento” permanece com os mesmos proprietários.

Neste particular, em face de tudo o que já escrevi até aqui, não há como entender que o “contrato de locação” ou “arrendamento” possa gerar a incidência de ICMS ou ISS, que abordei como quarto aspecto.

Em relação ao ICMS, porque o bem não é importado. Permanece na titulação e propriedade dos arrendadores, conservando seu registro no seu ativo fixo e no exterior. Sem transferência de titularidade, não há incidência do ICMS, conforme o STF já decidiu quanto à definição do fato gerador do ICM, ao entender que a mera circulação física não é geradora do tributo.²⁵

24. O STF decidiu no RE 116.121-3-SP (Tribunal Pleno, rei. Min. Octavio Gallotti, red. p/ o Acórdão Min. Marco Aurélio, recorrente Ideal Transportes e Guindastes Ltda.): “TRIBUTU. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que impo- nha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do CTN”.

25. Escrevi sobre questão específica de circulação física em 25.3.1988, lastreado em decisão do STF: “No aspecto material, a polêmica - na melhor linha decisória do STF - já está pacificada. Inúmeros são os arestos que impugnam o direito, que se auto-outorgava o Estado de Alagoas, de criar fato gerador de ICM novo, não constante da EC nº 1/69, art. 23, ou do DL 406/68 em seu art. 1º. Bem houve o STF em atalhar a imposição alagoana, destituída de fundamentos jurídicos, conforme se lê no seguinte acórdão: ‘Representação nº 1.394-4/AL, representante: Procurador-Geral da República, representado: Governador e Assembléia Legislativa do Estado de Alagoas. EMEN- TA: Representação. Inconstitucionalidade da Lei nº 4418, de 27.12.82, do Estado de

Não se pode falar em importação de um bem sem transferência de titularidade, principalmente em se tratando de equipamento utilizado na navegação aérea, em que os aviões entram e saem do País (navegação internacional) e, uma vez objeto de *leasing*, permanecem na propriedade de seus detentores, no exterior. A mera entrada de mercadoria ou bem *não importado* (como ocorre no caso de turistas estrangeiros, quando entram com seus carros no País) não é fato gerador do ICMS, à falta de transferência de titularidade. Só a circulação econômica termina por gerar o ICMS, conforme a Súmula 573, que Roberto Rosas assim comentou:

Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

A empresa empresta maquinaria para ser utilizada numa atividade. O Estado pretendeu cobrar o ICM com base na circulação da mercadoria, isto é, a saída do bem do depósito do comodante para a posse do comodatário. A saída da mercadoria é diversa da circulação para efeitos tributários.²⁶

Alagoas, que define fato gerador de ICM, de modo a determinar a sua incidência em razão de simples deslocamento de insumos destinados à composição do produto, na mesma empresa. Precedentes do STF. Representação n° 1.181, do Pará; Representação n° 1.355, da Paraíba; Representação n° 1.292, de Mato Grosso do Sul. Inconstitucionalidade do § 2º do art. 264 da Lei n° 4.418/82, e do art. 375 e seu parágrafo único do Decreto n° 6.148/84, por violação do art. 23, II, da Lei Magna. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, à unanimidade de votos e na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, julgar procedente, em parte, a Representação e declarar a inconstitucionalidade do § 2º do art. 264 da Lei n° 4.418/82 e art. 375 e seu § único do Decreto 6.148/84, do Estado de Alagoas”.

Não há por que me deter no elogio à suprema postura pretoriana, já tendo na mesma linha ofertado parecer ao preclaro advogado Antonio Bianchini Neto, considerando inconstitucional qualquer exigência de ICM pelo governo de Pernambuco, na movimentação de mercadorias dentro de estabelecimento entre departamentos distintos da empresa. Não tecerei, pois, quaisquer considerações adicionais ao que já escrevi e ao que já decidi, com notável rigor científico, o STF” (*Advocacia empresarial*: pareceres. São Paulo: Depto. Editorial da OAB, 1988. p. 92-3).

26. *Direito sumular*: comentários às Súmulas do STF e do STJ. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 270.

Por outro lado, o ISS também não incide, por ser o “arrendamento financeiro”, de rigor, mera locação. O próprio Presidente da República vetou o dispositivo aprovado pelo Congresso na Lei Complementar nº 116 em virtude da decisão proferida pelo Plenário do STF no RE 116.121-SP, sendo as razões de veto as seguintes:

0 Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11.10. 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável”. Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.²⁷

Aires Femandino Barreto e eu mesmo, antes da alteração da jurisprudência do STF para afastar a incidência do ISS, já hospedávamos a tese de que na locação de bem não há qualquer prestação de serviços, mas apenas uma cessão de coisa corpórea já existente.

27. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 116. Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros apenas lamentam que o veto não tenha sido para todo o item 3: “Em que pese a louvável atitude do Presidente da República, melhor teria feito se tivesse vetado todo o item 3 da lista, pois, embora a decisão do STF tenha se limitado, por motivos estritamente processuais, à declaração da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, os seus fundamentos, em parte reproduzidos nas razões de veto acima transcritas, indicam claramente que todos os ‘serviços’ constantes do item 3 da lista são inconstitucionais, já que não se tratam de serviços.

O STF, ao declarar a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, assim o fez porque a locação, que implica, em última análise, uma obrigação de dar, não pode ser considerada uma espécie de serviço, que é obrigação de fazer.

Portanto, a inconstitucionalidade do item é claramente perceptível por meio da mera leitura do item 3, pois, se a locação de bens não é espécie do gênero serviço, é evidente que os ‘congêneres’ da locação de bens não podem ser, igualmente, considerados serviços. Vejamos, brevemente, cada sub-item” (p. 117).

Não há, portanto, na locação das aeronaves, sob a forma de *leasing* financeiro, incidência do ICMS, à falta de transferência de titularidade, nem de ISS, à falta de prestação de serviço.

Um quinto e também breve aspecto. A grande maioria dos contratos internacionais de *leasing* financeiro tem a mesma forma e a mesma modalidade pactuai. Há um modelo único. Pelo que me foi possível levantar, os Estados Unidos, a maior potência em produção de aeronaves e de albergagem de companhias aéreas, adotam, rigorosamente, o mesmo modelo e não exigem qualquer tributo circulatório sobre a locação de aeronaves.

Já escrevi que a navegação aérea não é modalidade clássica de transporte, mas questão de segurança nacional, a ponto de, na competência de atribuições, falar o constituinte, no art. 21, em transporte fluvial, marítimo, rodoviário ou ferroviário, mas não falar em transporte aéreo, apenas em “navegação aérea”, reconhecendo as características próprias deste último, em que permanentemente em jogo está a segurança nacional.²⁸

Tive conhecimento, também, que os países mais desenvolvidos nesse setor não tributam tais arrendamentos, com o que, se houvesse

28. Escrevi: “O legislador supremo de 1988, no art. 21, XII, cuidou, pois, do transporte ferroviário, aeroviário, rodoviário, não se referindo a ‘transporte aéreo’, mas tão-somente a ‘navegação aérea’. Repito o inciso XII, c, para deixar clara a opção lingüística do constituinte: ‘Compete à União: [...] XII. explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária’. Ora, se o constituinte quisesse não só absorver a competência anterior a favor dos Estados, mas estendê-la para a navegação aérea, à evidência, teria também se utilizado da dicação constitucional, falando em transportes aéreos e não em navegação aérea. Muito embora a interpretação gramatical isolada seja insuficiente, dentro, todavia, de uma exegese sistemática, em que todos os elementos convergem para a impossibilidade de interferência dos Estados na navegação aérea, tal técnica hermenêutica é de particular relevância, na medida em que não se utiliza o Constituinte da expressão ‘transporte aéreo’, mas ‘navegação aérea’, ao contrário dos outros serviços em que o vocábulo ‘transporte’ é utilizado. E quando se utiliza tal expressão, é fora das disposições sobre ‘competências’, mas na ordem econômica, em outro contexto. É que a navegação aérea implica também questão de segurança nacional, que transcende o regime de salvaguardas que os Estados poderiam ter sobre esta matéria. Por tal razão, o serviço público prestado, se de relevância quanto à prestação, é também relevante sob o aspecto da segurança nacional, talvez o de maior importância no que concerne a tal atividade” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, n. 7, 1996, p. 85-6).

a tributação no País, estaríamos retirando competitividade das empresas nacionais perante as estrangeiras, o que a norma tributária não pode fazer, por força do art. 146-A da CF, assim redigido:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Embora ainda esteja o dispositivo dependendo de lei complementar, é de se lembrar que a própria EC n° 33/01, que acrescentou, na área de incidência do ICMS, a *importação de bem*, não foi regulamentada por lei complementar, *como impõe o art. 146, III, a, da Lei Suprema*.

Em outras palavras, pretender, sem transferência de titularidade e sem regulamentação por lei complementar da EC n. 33/01, fazer incidir ICMS sobre autêntica *locação* de aeronaves, que os contratos examinados configuram, é, além de ferir a ordem jurídica, retirar a pouca competitividade que as empresas de navegação aérea do país têm perante seus concorrentes internacionais.

Um sexto aspecto é o que diz respeito ao próprio contrato. Em todos os momentos em que se define responsabilidades, faz menção o contrato-padrão, assinado pela consulente ou por todas as empresas de navegação aérea no mundo que adotam tal modelo, que a propriedade pertence aos investidores.

Leiam-se as seguintes cláusulas:

O título de propriedade da Aeronave deverá permanecer investido na Arrendadora sujeito aos Documentos de Garantia e quaisquer atribuições, encargos ou outras disposições que a Arrendadora possa fazer de acordo com este Contrato. Salvo na forma mencionada anteriormente, a Arrendadora não fornece condição, garantia ou declaração com relação ao título de propriedade para ou sua participação na Aeronave e todas tais condições, garantias ou declarações, expressas ou implícitas, regulamentares ou outras, estão pelo presente expressamente excluídas. [...]

Da data de entrega até a expiração ou término antecipado da vigência e a restituição da Aeronave para a Arrendadora, a Arrendatária deve, às suas próprias custas, efetuar e manter ou fazer com que seja efetuado e mantido em pleno vigor e efeito, seguros com relação à Aeronave que estejam em conformidade com as determinações desta Cláusula 14 [...].

Na Data de Encerramento (exceto após uma Perda Total) a Arrendatária deverá, às suas custas, devolver a Aeronave e os Documentos da Aeronave à Arrendadora a uma instalação licenciada para manutenção JAA/EASA/FAA a ser determinada pela Arrendadora antes da devolução (o “Local de Devolução”). [...]

Mediante a devolução da Aeronave e dos Documentos da Aeronave: (a) a Aeronave estará em condição e todas as modificações e manutenção devem ter sido executadas, e os Documentos da Aeronave terão sido compilados e mantidos de maneira a demonstrar que a Arrendatária cumpriu, em todos os aspectos, suas obrigações contidas neste Contrato; (b) A Aeronave deve estar livre e desembaraçada de todos os Ônus (exceto pelos ônus da Arrendadora); (c) a Aeronave deverá ter, à escolha da Arrendadora, um certificado válido não qualificado de aeronavegabilidade emitido pela Autoridade de Aviação não antes dos trinta dias antecedentes à devolução da Aeronave ou um Certificado de Aeronavegabilidade para Exportação emitido pela Autoridade de Aviação e deverá ter outros certificados, permissões e licenças atualizadas que permitam que a Aeronave seja usada para transporte público de passageiros de acordo com os regulamentos da Autoridade de Aviação; (d) a Aeronave deverá cumprir totalmente as condições de devolução previstas no Anexo 4; (e) A Aeronave e os Documentos da Aeronave estarão em condições que a qualifiquem, sem necessidade de qualquer reparo, modificação ou manutenção para (i) emissão imediata de um Certificado de Aeronavegabilidade atual e válido e registro com a Autoridade de Aviação e (ii) operação imediata em estados membros da JAA em total observância da JAR-OPS1.²⁹ (grifos meus)

29. O referido Contrato de Arrendamento de Aeronave, datado de 20.2.2006, por e entre a BBAM Aircraft Holdings 111 LLC, na qualidade de Arrendadora, e a consultante, na qualidade de Arrendatária, Arrendamento de um Boeing 737-700, Número de Série da Fabricante: 28011, Tipo e Modelo dos Motores: CFM56-7B22, Número de Série dos Motores: 890198 e 890195.

Não há, pois, como pretender que haja qualquer importação do referido bem. Perante o direito, ele continua em mãos de investidores estrangeiros e não do “suposto importador”, que não existe. Sem aquisição, não há importação, mesmo que, incorretamente, autoridades falem em importação, visto que a aeronave não pode ser considerada *importada*, se não foi *exportada*, e não *foi exportada* porque *seus titulares continuam considerando-a de sua propriedade e mantendo-a em seus ativos permanentes*.

Passo, agora, no sétimo aspecto, a examinar a decisão do RE 206.069-1-SP, a meu ver, inaplicável à espécie.

De início, afirma sua relatora, a eminente Ministra Ellen Gracie, que a circulação econômica constitui o fato gerador do ICMS: “Com efeito, conquanto remanesça a circulação econômica como hipótese de incidência genérica do imposto”.³⁰

30. Lê-se no Informativo 399 do STF o seguinte: “Incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada independentemente da natureza do contrato internacional que motive a importação. Com base nesse entendimento, o Pleno, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário interposto pelo Estado do São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça local que afastara o recolhimento de ICMS, quando do desembaraço aduaneiro na importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, em operação de arrendamento mercantil (*leasing*). Afirmou-se que, não obstante constituir a circulação econômica hipótese de incidência genérica do imposto, a Constituição de 1988 estabeleceu a ‘entrada de mercadoria importada’ como elemento fático caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, sendo irrelevante o negócio jurídico realizado no exterior (CF, art. 155, § 2º, IX, a). Ressaltou-se que o legislador constituinte assim o fez porque, de outra forma, não seria possível a tributação do negócio jurídico ensejador da importação por não estar ele ao alcance do fisco brasileiro. Salientou-se, ainda, que as dificuldades encontradas pelo arrendatário brasileiro para transferir a posse do bem novamente ao arrendador estrangeiro estariam a indicar que talvez o contrato de arrendamento mercantil realizado no exterior não comporte a precariedade da posse sobre o bem. Além disso, a Lei 6.099/74, que rege a matéria, ao tratar do *leasing* internacional (art. 17), teria objetivado proteger o mercado interno e evitar a elisão fiscal. Por fim, asseverou-se que o disposto no inciso VIII do art. 3º da Lei Complementar 87/96, que prevê a incidência do ICMS apenas *na hipótese do exercício da opção de compra pelo arrendatário*, só se aplicaria nas operações internas, eis que a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS e o arrendador sediado no exterior não é dele contribuinte. Vencido o Min. Marco Aurélio que negava provimento ao recurso por considerar que, em razão de não incidir o tributo em questão no caso do contrato de locação, não se poderia admitir essa incidência - por se tratar de instituto em tudo a ele semelhante - no arrendamento mercantil sem que haja opção pela aquisição da mercadoria, não

Refere-se, todavia, ao art. 155, § 2º, IX, a, da CF, cuja redação repito: “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”, declarando que “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”.

Sua Excelência não se referiu, todavia, à necessidade de lei complementar (art. 146, III, n) para regulamentar a nova hipótese de incidência criada, nem a descompetitividade (também não regulamentada, art. 146-A) nas hipóteses fáticas em que o tratamento tributário para a empresa nacional geraria desvantagem concorrencial perante as empresas estrangeiras.

Continua, todavia, a eminente relatora a trabalhar com hipótese diferente daquela de que cuida neste parecer, ou seja, *leasing* operacional, em que a compra pelo valor residual é optativa. Declara:

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 efáticos, numa indicação de que essa operação internacional talvez não albergue a precariedade da posse sobre o bem, elemento particular do instituto previsto na Lei 6099/74.*³¹

sendo cabível, ademais, fazer distinção, para efeito dessa incidência tributária, entre as operações internas e externas de *leasing*” (RE 206.069/SP, rei. Min. Ellen Gracie, 01.9.2005).

31. É de se lembrar o bem colocado acórdão relatado pelo saudoso Ministro Domingos Franciulli Netto, no RESP n° 542.379-SP (200310078332-7): “RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE AVIÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. PRECEDENTES. A jurisprudência desta eg.

Ora, no caso da “locação de fato” das aeronaves, não só não há obstáculos, como não há hipóteses de permanecer o bem definitivamente no território nacional por força de sua aquisição pelo valor residual, ao final do contrato, como já, no curso deste parecer, demonstrei.

O acórdão, portanto, não se aplica à modalidade em questão, em que *não há e nunca haverá circulação econômica*, sem qualquer obstáculo natural ou artificial para a devolução de aeronaves.

A própria citação de Rodolfo de Camargo Mancuso pela eminente Ministra Ellen Gracie vem acentuar a diferença entre as hipóteses do julgamento em que se pronunciou e o da presente consulta, ao dizer: “No caso do *leasing* internacional, a redação do art. 17 da Lei n° 6.099/74 *evidencia que a intenção do legislador foi, de um lado, proteger o mercado interno e, de outro, dificultar as manobras de elisão fiscal ou mesmo cortar a evasão fiscal*” (grifos meus).

Ora, o que ocorreria, se tributação houvesse, que não há, seria exatamente a *desproteção* do mercado interno, mais onerado para as empresas brasileiras do que para as demais empresas estrangeiras *não sujeitas a tal tributo e que podem operar no território nacional*.

Na seqüência do voto, volta a lembrar o que ocorreria ao final do contrato com a aquisição do bem - hipótese inexistente e impossível nos contratos da consulente -, ao dizer: “Do exame dos autos, concluo que, *se houvesse a importação decorrida de contrato de compra e venda, a tributação exsurgiria indiscutível, sem que sequer se pudesse evocar a incorporação ao ativo fixo para elidir a*

Corte é iterativa, no sentido de que a importação de mercadorias mediante contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) não caracteriza fato gerador do ICMS’ (AGA n. 343.438/MG, Rei. Min. Peçanha Martins, DJ de 30.06.2003). Na vigência do arrendamento, a titularidade do bem arrendado é do arrendante, admitida a sua transferência futura ao arrendatário. Não há, até o término do contrato, transmissão de domínio; razão pela qual se entende que não existiu circulação do bem para fins de cobrança do ICMS. Nesse diapasão, estabelece o artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 que o imposto não incide sobre operações mercantis, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”.

incidência tributária, já que a própria norma constitucional admite essa imposição”.³² (grifos meus)

Na mesma linha, continua a cuidar do *leasing* operacional: “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” (grifos meus), ou quando diz:

Não se revela factível, nas hipóteses como a dos autos, a incidência do ICMS por ocasião da opção pela compra do bem, por parte do arrendatário sediado no Brasil.

Tudo porque a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS, nem o arrendador sediado no exterior é contribuinte.

Vale dizer, a hipótese que impressionou Sua Excelência e terminou influenciando seu voto, como se lê nos trechos citados, é completamente diferente daquela constante do contrato examinado no presente parecer.

Parece-me, todavia, que a grande diferença entre a hipótese que ensejou a decisão e a consulta está na citação que a eminente Ministra fez para alicerce de seu voto ao dizer: “Em todas as operações internas, a lei situou o fato gerador nas saídas das mercadorias, enquanto nas compras feitas no exterior passa a ser exigível o imposto quando da entrada interna do bem pela razão óbvia da impossibilidade de tributar o vendedor domiciliado fora do país”, em que há clara menção a *compras*,

32. Lembro o voto do Ministro Garcia Vieira no RESP 39.397-3: “O *leasing* nada mais é do que o contrato de arrendamento mercantil, instituto assemelhado a uma locação, com opção de compra do bem pelo arrendatário. Como não ocorre a transferência da titularidade (circunstância jurídica) do bem antes de pagas as parcelas e escoado o prazo previsto no contrato, bem como a vontade do arrendatário de adquirir o objeto do *leasing*, não há que se falar na ocorrência do fato imponible do ICMS (Ap. Cível nº 223.524/2, TJSP; Ap. Cível nº 211.335/2, TJSP; Rec. Esp. nº 39.397-3, rei. Min. Garcia Vieira”.

algo inexistente na hipótese de aluguel, como é o caso da consulente.³³

Por fim, um outro aspecto a comentar: é de se lembrar que a Lei Complementar n° 87/96, ao excluir o *leasing*, não se referiu apenas ao mercado nacional, *mas à totalidade de operações sujeitas ao ICMS*.

Como a Constituição Federal não impõe tributos, mas define competências impositivas, à evidência, para que o art. 3º, VIII, da LC 87/96 - “Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário” - fosse alterado para incluir operações de mera locação de bens de proprietário estrangeiro, haveria necessidade de uma *nova lei complementar*, pois a definição do fato gerador, contribuinte, base de cálculo de qualquer imposto - e à evidência de qualquer nova incidência - depende por força do art. 146, III, *a*, desse veículo legislativo, que não foi produzido.

Enquanto não se elaborar a nova lei complementar, permanece, em sua integralidade, o art. 3º, VIII, da LC 87/96 como regulando a matéria para todas as operações sujeitas ao ICMS.³⁴

33. Lembro as conclusões das VIII Jornadas que cuidaram do IVA, cuidando das hipóteses (circulação econômica com compra e venda entre empresas diferentes e circulação física entre estabelecimentos da mesma empresa). Nenhuma destas hipóteses aplica-se à hipótese da consulta: “*Con respecto a los efectos de la vinculación económica entre vendedor y comprador: 1) En la medida que el impuesto al valor agregado se estructura con una base amplia y cubra la totalidad de las etapas del proceso de producción y comercialización dejan de tener relevancia los problemas de vinculación económica; 2) Si el gravamen se aplicara únicamente en las etapas anteriores a la minorista, debería contemplarse el caso de la integración de empresas. En esas circunstancias las operaciones entre entes que corresponden al mismo grupo económico deberán ser computadas teniendo en cuenta las modalidades, precios y condiciones de operaciones con terceros* (Lima, outubro de 1977)” (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 307).

34. Caio Mário da Silva Pereira lembra que: “A posição correta do intérprete há de ser uma posição de termo-médio. Sem negar a supremacia da lei escrita como fonte jurídica, pois nisto está a idéia fundamental do ordenamento jurídico regularmente constituído, deverá tomar da escola científica a idéia de que a lei é um produto da sociedade organizada, e tem uma finalidade social de realizar o bem-comum. A pretexto de interpretar, não pode o aplicador pender para o campo arbitrário de julgar a própria lei, de recusar-lhe aplicação ou de criar um direito contrário a seu texto. Se interpretar a

Por fim, neste aspecto, é de se lembrar que, em nenhum momento a Constituição ou a lei complementar tributária cuidam das hipóteses de “locação” ou “arrendamento puro”, como sujeitas ao ICMS. Nem é possível que tais negócios jurídicos sejam assemelhados às hipóteses de imposição ao ISS, por ter o Presidente da República vetado o art. 3º da LC nº 116, que cuidava da locação.

Um outro aspecto merece consideração. No RESP 822.868-SP (2006/0044522-5), o Ministro José Delgado declarou que:

Evidencia-se, portanto, que, *após o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, não deve mais prevalecer a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça em sentido oposto.*

Há de se reconhecer que a relação jurídica discutida deve ser solucionada em face da interpretação e aplicação do art. 155, I, b, § 2º, IX, a, da Constituição Federal.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, com base na disposição constitucional supra-referida, entendeu, como demonstrado, que, concretizada a importação mediante a entrada de mercadoria ou bem destinado ao ativo, tem-se por ocorrido o fato gerador do ICMS, independentemente do tipo de negócio jurídico celebrado.

O entendimento da Corte Suprema, conforme destacado, prepondera sobre o disposto no art. 3º, VIII, da LC nº 87/96.

Ora, tudo o que expus sobre a decisão da Suprema Corte, no RE 206.069-1, vale para a decisão do STJ, relatada pelo eminente Ministro José Delgado, visto que nenhum fato novo foi por ele abordado, limitando-se à reprodução singela do voto da Ministra Ellen Gracie.

Felizmente, dá o STF sinais de um reexame abrangente da questão.

lei não é indagar o que alguém disse, mas o que está objetivamente nela consignado, e se na omissão do texto devem-se invocar as forças criadoras dos costumes sociais, da equidade, da jurisprudência, das necessidades sociais - a sua aplicação há de atender à sua finalidade social e às exigências do bem-comum” (*Instituições de direito civil*, v. I. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 145, grifos meus).

Em caso semelhante de navegação aérea, o Ministro Sepúlveda Pertence, no Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 533.171 -5-SP, determinou a subida de recurso extraordinário de empresa aérea recorrente, sinalizando, pois, re-análise da matéria. A decisão é versada nos seguintes termos:

Agravo de Instrumento de decisão que inadmitiu RE contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (f. 38): “ARRENDAMENTO MERCANTIL. Caracterização. Valor residual irrisório. Irrelevância. Precedentes do STJ. ICMS. Não-incidência (art. 3º, VIII, LC 87/96). Importação de aeronave. Precedentes do STJ, do TJ e da 6ª CDP. Recurso Improvido”.

Alega o RE, em suma, violação do art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF.

Decido.

Em julgamento recente (RE 206.069, 01.9.2005, Ellen Gracie, Inf-399), o Plenário deste Tribunal assentou que incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, seja qual for a natureza do contrato que deu origem a tal operação.

O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

Provejo o agravo, que converto em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do C. Pr. Civil).

Alega a agravante que o precedente trazido na decisão agravada é impertinente à espécie, e que, tendo realizado a importação de aeronave após a LC 87/96, deve prevalecer a exceção prevista em seu artigo 3º, VIII, acerca da não-incidência de ICMS nas operações de arrendamento mercantil quando não há opção de compra pelo arrendador.

*Para melhor exame da matéria, dou provimento ao agravo regimental para reconsiderar a decisão da f. 152 e, desde logo, provejo o agravo de instrumento para determinar a subida dos autos principais.*³⁵ (grifos meus)

Em face de todo o exposto, concluo que o entendimento formulado pela consulente está, rigorosamente, correto.

35. Decisão em mãos do parecerista.