

PROCESSO - A. I. Nº 281074.0076/09-3  
RECORRENTE - IMAGE MEMORIAL LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0256-05/09  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 22/12/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0431-12/10

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. FALTA DE PAGAMENTO NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. De acordo com o artigo 2º, inciso V, da Lei nº 7.014/96, é devido o pagamento do ICMS, no momento do desembarço aduaneiro de mercadorias importadas do exterior. A multa por descumprimento da obrigação principal, proposta pelo autuante, é a prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e se aplica ao presente caso, pois o imposto deixou de ser recolhido tempestivamente. Não acolhida a arguição de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou pela total procedência do Auto de Infração, condenando o autuado no valor de R\$ 557.131,82, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 23/04/2009 decorre da falta de recolhimento do imposto no momento do desembarço aduaneiro de mercadorias importadas, cujo importador é estabelecido no Estado da Bahia.

As mercadorias de que trata a autuação, sistemas de diagnóstico por ressonância, foram apreendidas conforme Termo de Apreensão e Ocorrências nº 124157.0019/09-0, fl. 6.

Da apreciação dos argumentos defensivos apresentados pelo autuado, além das contrarrazões do fiscal autuante, a 5ª JJF, por unanimidade, decidiu pela total procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

*“O Auto de Infração em lide exige ICMS relativo à importação de mercadoria (Sistema de Diagnóstico por Ressonância).*

*Antes de adentrar ao mérito da questão, devo apreciar a preliminar de nulidade que a impugnante suscita com base no art. 2º c/c o art. 18, inciso IV do RPAF.*

*Disse o autuado que a capitulação do art. 573 está incompleta e que não foram citados os dispositivos ao Termo de Apreensão e Ocorrências”, nem ao menos é informado se há previsão legal entendendo que o Auto de Infração está eivado de vício formal que lhe impede o contraditório e a ampla defesa, pois que não sabe do que está sendo acusada. Além disso, alega que o fato de ter sido lavrado dois termos de apreensão põe-lhe a dúvida de quem, de fato, é o depositário fiel.*

*Examinando os autos vejo que para capitulação da infração o autuante registra o enquadramento no art. 572, § 7º c/c com o art. 573 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.*

*Pois bem, o art. 572 diz que o ICMS incidente no desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, será recolhido no momento do despacho aduaneiro da mercadoria ou bem, e o seu § 7º mercadorias importadas deverá ser acompanhado, além dos documentos de recolhimento do ICMS, se devido, ou da Guia a que se refere o inciso II*

*Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, quando a operação estiver sujeita à isenção, não incidência, deferimento ou outro motivo).*

Ora, como se vê, a infração acusada se subsume plenamente nesses dispositivos legais e o art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF, dispõe que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Neste caso, não há erro da indicação e a descrição do fato tanto no Auto de Infração quanto no Termo de Apreensão e Ocorrências que integra o lançamento se integram nas disposições legais tipificadas.

No que se refere ao Termo de Apreensão e Ocorrências, o art. 28, inciso IV do RPAF determina que deve ser lavrado para documentar e constituir prova de infração, o que, neste caso, viu-se pertinente e necessário. Quanto ao fato de ter sido lavrado dois termos, forma outra não poderia ser em face da constatada justificativa de transporte da mercadoria importada e objeto de uma única DI em caminhões distintos transitando em horários diferentes pelo Posto da ação fiscal.

Isto posto, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, considerando que estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não estando presentes os motivos elencados na legislação, inclusive o incisos I a IV do art. 18 do RPAF/BA, também não havendo falar em cerceamento ao contraditório e à ampla defesa até porque a autuanda se manifestou em oportunas e diversas ocasiões sobre toda a matéria apreciável sem ver-se nos autos qualquer dificuldade na apresentação de suas razões. Por isso, fica rejeitada a preliminar de nulidade requerida nas razões de defesa.

Concluída a análise da preliminar, passo a apreciar o mérito da questão.

Neste aspecto, efetuado o desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importado do exterior, a lei considera contribuinte qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações de circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior ou, ainda que não contribuinte, importe mercadorias que se destine a consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Isto é o que se deduz do art. 4º e seu § único da Lei Complementar nº 87/96 e é nesta situação que se enquadra este caso.

No que se refere à incidência há que se observar o art. 2º, § 1º, inciso I da LC nº 87/96 que em consonância com a regra constitucional do artigo 155, § 2º da CF estabelece que o imposto também incide 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.

O art. 2º, V da Lei Estadual de nº 7.014/96, reproduz o mesmo teor da regra acima transcrita da Lei Complementar 87/96.

A regra matriz do ICMS, prevista no art. 155, II da CF, engloba no campo de hipóteses de incidência, a existência de “operações relativas à circulação de mercadorias”. Vale ressaltar que o art. 4º, Parágrafo Único da LC 87/96, estabelece que também é contribuinte a pessoa física ou jurídica, que mesmo sem habitualidade, importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ativo permanente do estabelecimento. É certo que a pessoa física ou pessoa jurídica, ao importar mercadorias é compelida pela legislação tributária, a pagar o ICMS correspondente. O pagamento do imposto nesta situação é feito, não na condição de contribuinte habitual e sim na condição de consumidor final, tendo em vista que como regra geral, o imposto é desonerado na exportação e o imposto pago na importação corresponde ao montante que deixou de ser tributado no país de origem (exportador). Esta regra, do pagamento do ICMS na importação por pessoa física ou pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, foi inserida na legislação tributária para proporcionar condição de igualdade de competição com as empresas nacionais. Na situação presente, caso o impugnante adquirisse o mesmo equipamento de um fabricante nacional, na condição de consumidor final, a operação seria tributada aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas do ICMS. Por isso, a legislação prevê a incidência do ICMS na importação, mesmo que o importador não pratique com habitualidade, operações com incidência do imposto, caso contrário, deixaria de comprar o produto no mercado nacional, para usufruir da desoneração do imposto na importação do mesmo produto, o que certamente causaria condições desiguais de competição para a indústria do país.

Pelo exposto, mesmo que o estabelecimento autuado não pratique com habitualidade operações de prestação de serviços que estejam incluídas nas hipóteses de incidência do ICMS, é legal a exigência do imposto na importação de bens destinados ao seu ativo imobilizado, tendo em vista que a Lei Complementar o define como contribuinte ao importar mercadorias do exterior. Concluo que é devido o ICMS da operação objeto da autuação, sendo que o seu recolhimento deve ocorrer no momento do desembaraço aduaneiro.

Também o autuado argumenta subsidiariamente que em sua operação não há incidência de ICMS porque o equipamento importado foi adquirido através de contrato de arrendamento mercantil ~~que conforme o art. 3º~~ inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96, é hipótese de não incidência de ser compelido a pagar e muito menos apresentar guias de comprovantes de p devido, por expressa determinação legal, ao tempo que, para apoio, transc de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Rebatendo tal argumento, o autuante, na Informação Fiscal, expõe que a tributação em operações de leasing é um tema polêmico que tem suscitado controvérsias entre o Fisco e contribuinte, ensejando extensa discussão judicial e também transcreve decisões dos tribunais superiores no sentido de que incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior não importando a natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, entre eles a Decisão do Tribunal Pleno do STF no RE 206.069-1 de São Paulo afirmando que o disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96, aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing.

Sobre esse tema, ainda que, de fato, seja polêmico, sem pacificação a favor de qualquer das partes, no caso presente pesa contra o impugnante dois aspectos: primeiro que a declaração de fl. 11 indica que o regime de tributação dos demais tributos incidentes sobre a importação se deu no regime de recolhimento integral não se justificando uma não incidência no que diz respeito ao ICMS e, segundo, que não há nos autos qualquer documento que comprove ocorrência de real operação de leasing da mercadoria que importou, situação que bem se subsume ao previsto nos artigos 142 e 143 do RPAF, o primeiro expondo que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e o segundo patenteando que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Quanto à aplicação da multa de 60%, saliento que a multa sugerida é legal, tendo em vista que é prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96 e conforme disposto no art. 167, I do RPAF/99.

Destaco que o art. 39 do RPAF/99 estabelece que o Auto de Infração deve conter a identificação, endereço e a qualificação do autuado; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principais e acessórias; a alíquota e o percentual da multa cabível, etc. Dessa forma, o Fisco não pode efetuar o lançamento do crédito tributário com a lavratura de Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal, sem a indicação da multa correspondente.

Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, fls. 132 a 162, de início, o recorrente, em sede de preliminar, argui a nulidade do lançamento por cerceamento do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, alegando, inicialmente, que não há a precisa indicação nos termos de apreensão e ocorrência dos dispositivos legais que fundamentam a autuação, aduzindo ainda, que, nem ao menos é informado se há essa previsão legal. Refere-se ao art. 5º, LV da CF/88aos arts. 2º e 18º, IV, "a" do RPAF/BA e, ainda, ao art. 142º do CTN.

Suscita a nulidade da autuação também, em razão de haver dois termos de apreensão, aduzindo que no primeiro Termo de apreensão, incumbe como fiel depositário o motorista Sr. Edson Pereira Campos, e o segundo, nomeia outro motorista, Sr. José Ednaison da Silva. Nessa esteira, questiona quem de fato é o depositário do bem, vez que se trata de um único equipamento – sistema de diagnóstico por ressonância.

Requer, em nome do princípio da verdade material (cita doutrina e jurisprudência), que seja juntado aos autos deste PAF contrato de arrendamento mercantil referente à importação em comento, o que lhe possibilitaria a comprovação do quanto alegado ainda em sede de defesa - alegações essas rechaçadas pelo julgador de primo grau em razão da ausência nos autos do referido documento.

No mérito, o Recurso interposto se fundamenta na não-incidência de ICMS na importação via arrendamento mercantil internacional (leasing internacional). Aduz que o equipamento importado, descrito na DI 08/2002360-9, foi importado através de contrato de arrendamento mercantil, operação não sujeita à incidência do ICMS, conforme preceitua o art. 3º da LC 87/96. Segue asseverando que diante do que lhe garante o dispositivo legal acima, não pode o recorrente “ser compelida a pagar e muito menos apresentar guias de comprovante de pagamento de um imposto cujo fato gerador não se concretiza e, portanto, não é devido, até mesmo por expressa determinação legal.”.

Assevera ainda, que, em razão desse mesmo dispositivo legal, LC 87/96, art. 3º, inexiste o fato gerador do ICMS e, por conseguinte, fica caracterizada a ilegitimidade ativa, haja vista que não há transferência de titularidade da coisa – ocorrência da “circulação jurídica” de mercadoria. o que não preenche os requisitos necessários ao nascimento da obrigação. Recorre ao art. 155, §2º, IX, “a” da CF/88 para fundamentar a assertiv

incidir o ICMS, também na importação de mercadorias que haja uma importação com circulação jurídica da coisa.

Discorre a respeito da natureza jurídica do arrendamento mercantil, para afirmar que naquela modalidade de negócio, o arrendador cede a posse do bem, mantendo a propriedade, nomeando o arrendatário como fiel depositário do bem arrendado, e que, no caso que se discute, a obrigação para com o ICMS nasce da opção do arrendatário de adquirir o bem, pagando o valor devido ao arrendador. Cita e transcreve ementas do STF e STJ, além da doutrina.

Ataca a multa aplicada dizendo que o “*fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”. Alega que, na medida em que não houve descumprimento de obrigação principal, não houve, por conseguinte, a ocorrência do fato gerador de multa.

Diz que o porcentual de 60%, aplicado sobre o suposto débito apurado pelo fisco se traduz em verdadeiro confisco ao patrimônio do recorrente e promove o enriquecimento ilícito do fisco. Conclui: que a constituição veda que a infração tributária possa gerar perdimento de bens por parte do contribuinte; que a infração tributária não pode ocasionar pena de confisco ou perimento de bens; e que uma multa excessiva, que ultrapassa o limite do razoável, de maneira indireta, burla o disposto constitucional que proíbe o confisco. Cita e transcreve ementas do STF e STJ, além da doutrina.

Por fim, clama pelo acolhimento da preliminar de nulidade do Auto de Infração e, subsidiariamente, pede sejam acolhidas as razões de mérito, para que seja declarado improcedente o Auto de Infração em discussão.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da Dra Maria Dulce Baleeiro Costa, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

No que concerne às nulidades suscitadas pelo recorrente, a ilustre Parecerista da PGE/PROFIS entende devam ser afastadas, pois que as imputações fiscais estão devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária vigente, asseverando que o autuante indicou como fundamento do Auto de Infração os artigos 572, §7º e 573, ambos do RICMS/Ba, que reproduzem os comandos legais da incidência do ICMS na importação de bens destinados ao ativo fixo, ainda que, por não contribuinte do ICMS. Entende, também, que está presente nos autos a justificativa para a existência de dois Termos de Apreensão, qual seja a de haver uma única DI, mas em dois caminhões.

Na análise do mérito, a Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa indica que a questão cinge-se sobre a incidência ou não do ICMS na importação de bem através do contrato de arrendamento mercantil. Reflete acerca da conclusão da aplicabilidade do art. 3º, VIII da LC 87/96 à hipótese de incidência prevista no art. 155, §2º, IX da CF/88. Mergulha na discussão e traz aos autos decisões do STF que indicam, a seu ver, o entendimento de que há incidência do ICMS nas importações de bens do ativo, mesmo que pela modalidade contratual do arrendamento mercantil. Verifica que a excludente de incidência do imposto é a hipótese em que no contrato de arrendamento mercantil, não seja possível a compra do bem. Nesse diapasão, aponta a fl. 180 dos autos para indicar no contrato trazido pelo recorrente a cláusula de “*opção de compra*”.

Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 5ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O autuado em sua peça recursal, em sede de preliminar, suscita a ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, fundada na preciosa indicação nos Termos de Apreensão e Ocorrência

fundamentam a autuação e, no fato de haver dois Termos de Apreensão, indicando dois fiéis depositários responsáveis por uma única mercadoria.

Das nulidades suscitas pelo recorrente, acompanho o entendimento da 5<sup>a</sup> JJF pelo afastamento, pois entendo que, quanto à alegação de que não há a indicação nos Termos de Apreensão e Ocorrência dos dispositivos que fundamentam a autuação sucumbe diante do fato de que a infração está devidamente caracterizada e tipificada com a indicação da norma infringida, qual seja o RICMS em seus artigos 572, §7º e 573. Do mesmo modo, está a multa prevista no artigo 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

Importante salientar que a rigor do art. 28, IV do RPAF, a lavratura do Termo de Apreensão, do Termo de Liberação ou do Termo de Depósito, é feita com o propósito de documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS.

Com respeito ao fato de existirem dois Termos de apreensão e Ocorrência, restou comprovado, ainda quando do julgamento de primeira instância, que tal fato se deu em razão de a mercadoria de que trata a DI 08/2002360-9 haver transitado em dois veículos que passaram pelo posto fiscal em momentos distintos.

Quanto à indicação de que os motoristas dos veículos seriam fiéis depositários da mercadoria que transportavam, verifico nos autos que, em verdade, o próprio autuado foi designado como fiel depositário, contrariamente ao que alega o recorrente. Portanto, fica afastada a nulidade suscitada, afastando também qualquer possibilidade de confisco ou perdimento.

Isto posto, acompanho o entendimento da 5<sup>a</sup> JJF para afastar as nulidades suscitadas.

Requer o recorrente, ainda em sede de preliminar e em nome do princípio da verdade material, a juntada do contrato de arrendamento mercantil para comprovar o que afirma quanto ao que se discute da apreciação do mérito. Neste CONSEF, a busca de verdade material é incessante, e não por menos, entendo deva ser acolhido o pedido do autuado, como efetivamente já o foi, haja vista que o referido contrato já é parte do presente PAF e será devidamente apreciado por este julgador.

No mérito, a discussão ocorre derredor da incidência ou não do ICMS na importação de bem através de contrato de arrendamento mercantil. O autuado alega que não há fato gerador do ICMS, vez que o art. 3º, VIII da LC 87/96 informa que o imposto não incide sobre as operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.

Recorre ao art. 155, § 2.º, II e IX, “a” para sustentar que é preciso que haja circulação jurídica da coisa para que seja exigível o ICMS, o que não ocorre quando se trata de arrendamento mercantil, onde o arrendador cede ao arrendatário o uso do bem em questão.

A JJF, quando decidiu sobre o tema, indicou que pesava contra o recorrente a declaração de fl. 11 que indica que o regime de tributação dos demais tributos incidentes sobre a importação se deu no regime de recolhimento integral e não há nos autos qualquer documento que comprove ocorrência de real operação de leasing da mercadoria que importou.

O autuado junta o Contrato de arrendamento mercantil e a discussão envereda para o terreno da jurisprudência e da doutrina. A Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, ilustre procuradora da PGE/PROFIS, conclui a partir das ementas dos acórdãos exarados pelo STF e STJ e trazidas aos autos pelas partes e pela própria procuradora que há incidência do ICMS nas importações de bens do ativo, mesmo que pela modalidade contratual do arrendamento mercantil. Verifica que a excludente de incidência do imposto é a hipótese em que no contrato de arrendamento mercantil, não seja possível a compra do bem. Indicando que no contrato trazido aos autos pelo autuado, observa-se cláusula de “*opção de compra*”.

Peço vênia à d. Procuradora para discordar do seu entendimento acórdãos transcritos. Entendo que, no caso em tela, a incidência do acontece a venda do bem ao arrendatário.

O art. 1º, § único, da Lei nº 6099/74 definiu o arrendamento mercantil como sendo o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Em essência, o contrato de arrendamento mercantil é aquele através do qual uma das partes concede à outra o direito de utilizar uma determinada coisa, cobrando aluguel por esse uso temporário, admitindo que, ao cabo do prazo contratado, a arrendatária declare sua opção pela compra do equipamento, pagando o preço residual, que será o valor total da coisa, diminuído do valor pago pelo aluguel. É sabido que a opção de compra não é o único destino dado ao contrato de arrendamento mercantil, sendo possível ao arrendatário optar pela prorrogação do contrato ou pela devolução da coisa.

Assim sendo, entendo que, enquanto não houver a efetiva declaração do arrendatário optando pela compra do equipamento arrendado, não há que se falar em incidência ou exigência de ICMS, pois, até a declaração, é possível a renovação do contrato de arrendamento mercantil, bem como da devolução do bem envolvido no negócio.

No caso em discussão, considerando o alegado pelo recorrente, entendo não haver fato gerador de ICMS pelas razões que expus acima, entretanto, verifico que o contrato de arrendamento mercantil trazido aos autos pelo autuado, bem como seus anexos, padecem de valor jurídico porque lhes falta elemento fundamental à validade jurídica de qualquer negócio, que é a declaração de vontade das partes, que se verifica através das assinaturas dos contratantes no instrumento de contrato e nos anexos que dele fazem parte.

Quando ataca a multa que lhe fora aplicada, o recorrente diz que o porcentual de 60%, aplicado sobre o suposto débito apurado pelo fisco, ofende a dispositivo constitucional e se traduz em verdadeiro confisco ao seu patrimônio e promove o enriquecimento ilícito do fisco.

Quanto à questão de constitucionalidade, limito-me a informar que a rigor do art. 167, II do RPAF/BA, não é dada a esta Câmara de Julgamento Fiscal a competência para apreciar tal matéria. Quanto à discussão do porcentual da multa aplicada ao recorrente, deriva de instituto legal que trata de penalidade pelo não recolhimento tempestivo do imposto, quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas na norma que importe em descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal. Desse modo, diante da previsão legal que respalda a aplicação da multa em discussão, não há que se falar em confisco ou enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia. Entretanto, é possível ao recorrente dirigir requerimento à Câmara Superior deste CONSEF para dispensa ou redução das multas, a rigor do art. 159 do RPAF.

Ante tudo o quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para manter a Decisão recorrida, entretanto, com fundamentos diferentes daqueles trazidos na Decisão de primeiro grau.

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto à Fundamentação)

*Data vénia*, embora, também decida pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, divirjo do relator quanto ao seu entendimento a respeito da importação de bem através de contrato de arrendamento mercantil.

A Constituição Federal de 1988 ao tratar da incidência do ICMS sobre a importação de bens ou mercadorias no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a" (redação dada pela Ementa Constitucional nº 33, de 11/12/2001) dispõe:

*Art. 155 (...)*

*(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*(...)*

*IX – incidirá também:*

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

a) sobre a **entrada de bem ou mercadoria importados do exterior** (grifo) 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;

Do texto acima citado, infere-se que a Carta Magna estabeleceu que o ICMS incide sobre a entrada a qualquer título de bem ou mercadoria estrangeira, como elemento fático caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, independentemente da natureza do contrato que motivou a importação.

Por outra banda, ao observar as disposições insertas no art. 17 da Lei nº 6.099, de 12/09/74, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil lá consta que:

*Art. 17 A entrada no território nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e se sujeitará a todas as normas que regem a importação* (grifo).  
Redação dada pela Lei nº 7.132, de 26/10/1983.

Em vista deste contexto, a hipótese de não-incidência do ICMS contida na Lei Complementar nº 87/96 (art. 3º, inciso VIII) não pode abranger a importação, aplicando-se tão-somente para as operações internas, ou seja, aquelas realizadas no País.

Afora tais considerações, não se deve olvidar de que nas operações de leasing com bens fabricados no País, embora de maneira indireta, há a incidência do IPI, quando da fabricação do bem, do ICMS na compra do bem pelo arrendador e do ISS no ato do arrendamento, que, inclusive, refletem-se no valor pago pelo arrendatário.

Entendo de importância para fechar a discussão sobre o assunto transcrever o voto da Ministra Ellen Gracie em decisão do STF sobre a matéria em lide.

#### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1 SÃO PAULO

**EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL - "LEASING". 1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. 2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

#### **VOTO**

*A Senhora Ministra Elen Gracie - (Relatora): O presente recurso extraordinário traz à baila dois problemas distintos: (1) o da natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil — leasing, e (2) o da efetiva ocorrência, ou não, do fato gerador do ICMS, quando da entrada de mercadoria importada por força deste contrato.*

*Quanto ao primeiro ponto, anoto que a Colenda Primeira Turma, na análise do RE 106.047, de 19 de novembro de 1985, relatado pelo Min. Rafael Mayer, assentou a equivalência entre a operação de leasing e a locação de bem móvel, de modo a atrair a incidência do ISS — Imposto sobre Serviços, de competência municipal. Eis o teor da ementa:*

*"ISS. Arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do imposto sobre serviços. Subsunção no item 52 da Lista de Serviços.*

*Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista de Serviços. Recurso extraordinário não conhecido."*

*Já no que concerne à hipótese de incidência do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias, antecessor do atual ICMS, este Tribunal teve a oportunidade de asseverar:*

*"ICM . Para sua incidência não basta o simples deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Faz-se mister que a saída importe num negócio jurídico ou operação econômica. Embargos conhecidos e recebidos." (Embargos de Declaração no RE 75.026, Rei. Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 05/12/1975)*

*Também sob a égide da Constituição anterior, a Segunda Turma desta C relاتado pelo Min. Leitão de Abreu, assim decidiu:*

*“EMENTA. Imposto de circulação de mercadorias. Importação de bens destinados a arrendamento mercantil (leasing). Não incidência do imposto, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido.”*

*A conjugação dos precedentes colacionados poderia ensejar, a um primeiro exame, conclusão assemelhada à adotada pelo Tribunal estadual, no sentido da não incidência de TCMS sobre a operação de importação efetuada sob o regime de leasing, ante a ausência de transferência da titularidade do bem.*

*A controvérsia travada nestes autos, entretanto, não encontra paradigmas nesta Corte.*

*De fato, os precedentes mencionados não examinaram a tributação em ICMS incidente sobre importações efetivadas sob o regime de arrendamento mercantil, mas apenas a imposição tributária envolvendo operações internas de leasing.*

*No primeiro julgado aqui referido, de lavra do Min. Rafael Mayer, discutia-se a tributação de operação de leasing realizada no mercado interno brasileiro, efetivada entre arrendador e arrendatário sediados no Brasil. Daí o aprofundamento das teses perquiridoras da natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, para saber-se se a operação ajustada nestes termos estaria a caracterizar prestação inserida no rol da Lista de Serviços do ISS, ou operação financeira ensejadora da cobrança de IOF, de competência federal.*

*Nestes autos, a controvérsia refere-se à incidência do ICMS sobre importação de equipamento técnico (forno elétrico destinado à recuperação de vidros planos) a ser incorporado ao ativo fixo do contribuinte, adquirido sob o regime de leasing firmado entre arrendatário brasileiro e instituição arrendadora sediada no exterior.*

*Considero igualmente inaplicável o arresto de relatoria do Min. Leitão de Abreu, que rechaçou a imposição de ICM sobre a mercadoria importada com a finalidade de ser comercializada sob o regime de leasing. De fato, no RE 88.703, nada mais se fez senão reiterar o entendimento então consolidado nesta Corte - e que ensejou a providência legislativa contida na EC 23/83 — no sentido do descabimento da tributação em ICM de bem destinado ao ativo fixo do contribuinte. Até porque, ali não se questionava a tributação da operação de leasing propriamente dita, mas a anterior, consistente na importação do bem que viria a ser arrendado.*

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

*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 ensador 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.*

*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.*

*Rodolfo de Camargo Mancuso, em obra que é referência no tema, corrobora*

*“Efeiitivamente, os produtos importados sofrem, além da natural incidênc a incidência do IPI no desembarço alfandegário, e do ICMS na entra*

Como observa ARLVÁLDO RIZZARDO, 'nenhuma regalia fiscal favorece a importação para fins de leasing, mesmo que o equipamento não permaneça definitivamente no território nacional. A entrada no país constitui fato gerador para a incidência.'

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

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 unia 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.

Por outro lado, a legislação, regedora da matéria, mostrou-se cautelosa em relação a atos que pudessem desvirtuar a natureza do arrendamento mercantil, como observa Rodolfo de Camargo Mancuso<sup>2</sup>:

"No caso do leasing internacional, a redação do art. 77 da Lei nº 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 coartar a evasão fiscal..."

Do exame dos autos concluo que, se houvesse a importação decorrido de contrato de compra e venda, a tributação exsurgiria indiscutível, sem que sequer se pudesse evocar a incorporação ao ativo fixo para elidir a incidência tributária, já que a própria norma constitucional admite essa imposição.

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.

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

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

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

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

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

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

Arnaldo Rizzato assim expõe a questão<sup>3</sup>:

"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."

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

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

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

Isto posto, somente posso concluir que a operação mercantil em lide e disposições do art. 2º, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96 que dispõe:

Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

§ 1º O imposto incide também:

*I – 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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

Por fim, quanto à dispensa da multa aplicada, entendo que, no caso específico, não existe a possibilidade do recorrente se valer das disposições do art. 159, do RPAF/BA, pois restando caracterizada a infração, ela tem penalidade específica estabelecida em Lei.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281074.0076/09-3, lavrado contra **IMAGE MEMORIAL LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$557.131,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à Fundamentação)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS