**GABARITO**

**RAD 1618 – Direito Tributário Diurno – Avaliação final (2017-1)**

Na folha almaço, coloque o nome e número USP dos dois componentes da dupla. Apenas a folha almaço será entregue ao final.

Questão 1: Responda o teste e justifique sua resposta em seguida.

Questão 2: O texto apresentado para a questão 2 foi extraído de um acórdão real, julgado por um dos Tribunais de Justiça do país. Você deverá responder a decisão o julgador do caso tomou, fundamentando sua decisão. Ao final, entregarei o acórdão com a resposta. Obviamente sua resposta não precisa estar escrita com rigor jurídico. O que me interessa é que os alunos demonstrem que entenderam a aplicação do conteúdo jurídico pelas empresas e como o direito tributário pode interferir numa atividade específica.

Questão 1) Planejamento Tributário tem por finalidade proporcionar à entidade uma redução da carga tributária dentro da legalidade. Essa iniciativa é denominada

a) Evasão fiscal.

b) Processo de solicitação de redução de alíquotas de impostos diretos e/ou indiretos.

c) Processo de substituição de impostos por taxas.

**d) Elisão fiscal.**

e) Processo administrativo de aproveitamento de créditos de impostos, taxas e contribuições.

Questão 2) É lícito que uma empresa se divida em duas como forma de planejamento tributário? No caso, se fosse uma única empresa incidiria ICMS sobre o produto final. Divididas, incide ICMS apenas sobre uma parte do produto e, ao final, incide ISS, que é de competência do município. É uma forma de reduzir o tributo (o ISS é menor) e de escapar à tributação do fisco estadual.

**Registro: 2015.0000608758**

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação no 3002924-26.2013.8.26.0438, da Comarca de Penápolis, em que é apelante FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado ARCELORMITTAL BRASIL S/A.

**ACORDAM**, em 12a Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram Provimento aos Recursos, com indicação para Jurisprudência. V. U. Sustentou orlamente o Dr. Gabriel P. A. de Mendonça.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores EDSON FERREIRA (Presidente), OSVALDO DE OLIVEIRA E VENICIO SALLES.

São Paulo, 19 de agosto de 2015.

**EDSON FERREIRA RELATOR**

**VOTO No 22523**

**APELAÇÃO no 3002924-26.2013.8.26.0438**

**COMARCA: PENÁPOLIS**

**APELANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**APELADO: ARCELORMITTAL BRASIL S/A**

***ICMS****. Auto de Infração de Imposição de multa. Fornecimento de ferro e aço para a construção civil. Comercialização sob medida. Desdobrada a operação de corte e dobra, para submissão ao ISS municipal, a cargo de outra empresa, em regime de parceria. Não se trata de fraude fiscal, mas de planejamento tributário lícito. Se a comercialização de aço e ferro em estado bruto, sujeita ao ICMS estadual, pode ser desdobrada da operação de corte e dobra, sujeita ao ISS municipal, é lícito ao empresário fazê-lo, sob contribuintes distintos, para efeito de menor oneração tributária, da mesma forma que os grandes conglomerados empresariais, que poderiam explorar atividades econômicas variadas sob uma única pessoa jurídica, não podem ser impedidos de fazê-lo mediante pessoas jurídicas variadas, por razões de conveniência, inclusive fiscal, embora sob direção comum. Sem motivo de invalidade, portanto, na submissão da atividade de corte e dobra ao ISS municipal, fora do campo de incidência do ICMS estadual. Anulação da exação. Demanda procedente. Recurso e reexame necessário não providos.*

A sentença, proferida pelo eminente juiz, Doutor Luciano Brunetto Beltran, julgou procedente demanda pela nulidade de lançamento tributário e consectários legais de ICMS por haver considerado, indevidamente, valor de serviço na sua base de cálculo, tendo fixado honorários advocatícios em quinze mil reais (fls. 452/457).

Apela Fazenda do Estado pela inversão do resultado.

Recurso respondido.

Incide hipótese de reexame necessário por ser o direito controvertido superior a sessenta salários mínimos.

É o relatório.

Operadora do Sistema Belgo Pronto foi autuada por recolhimento de ICMS a menor, no período de janeiro a dezembro de 2009, por não incluir na base de cálculo do imposto os custos/receitas da industrialização das mercadorias produzidas e remetidas aos destinatários finais, como consta do Auto de Infração e Imposição de Multa no 3.143.171-9 (fls. 63/65).

Segundo a petição inicial, a autora é sociedade empresária que tem como atividade principal a produção e comercialização de derivados do aço, em escala industrial, produção em massa, em dimensões padronizadas, tendo como clientes empresas de construção civil, que empregam o aço industrializado nas estruturas metálicas das edificações.

Diz não atuar no segmento de prestação de serviços, notadamente de corte e dobra de aço para os adquirentes finais das suas mercadorias, mas que, no intuito de auxiliar as empresas de construção civil, para empregar o aço no canteiro de obras, com as medidas exatas exigidas pelos seus projetos, celebrou parcerias com empresas prestadoras de serviço de corte e dobra de aço, tanto para indicá-las aos adquirentes como possibilitar que o aço fosse entregue aos clientes finais já cortado e dobrado.

O que foi estabelecido da seguinte forma, segundo a petição inicial: *ao passo que as construtoras celebram contrato de compra e venda com a ArcellorMittal, podem, se acaso desejarem, celebrar contrato de prestação de serviços com a Rossetti Filhos Indústria e Comércio Ltda. (doc. 04), determinando que o grupo siderúrgico entregue o aço diretamente ao prestador de serviços, que, então, incumbe-se de desempenhar o corte e dobra e entregar o aço no canteiro de obras mantido pelas empresas de construção civil.*

A parceria empresarial foi celebrada e o modelo ficou denominado Belgo Pronto, pelo qual a Arcelormittal venderia o aço para as construtoras, que contratariam serviços de corte e dobra com terceira empresa, a Rossetti, para onde o aço é diretamente encaminhado, e após a execução dos

serviços é remetido para o consumidor final (fls. 112/118).

Alega que os negócios realizados pelas duas empresas são autônomos e independentes e geram relações jurídicas distintas. Que antes de criado o sistema, o aço era remetido pela autuada diretamente aos canteiros das obras, onde eram executados os serviços de armação pelas prestadoras de serviço. No entanto, o sistema criado deu maior comodidade aos consumidores, pois ao comprar o aço da Arcelormittal, ele já era encaminhado para ser cortado e dobrado de acordo com o projeto, evitando perda de tempo, sobras em excesso e risco de

acidentes.

Sustenta, pois, que a participação da empresa Rossetti é de prestação de serviços, sujeita, não ao ICMS, mas ao ISS, e que (fls. 12):

*De um lado, o serviço de corte e dobra de aço é sujeito à incidência de ISSQN. Por outro lado, a atividade é exercida pela empresa Rosseti Filhos mediante contratos de prestação de serviços com empresas de construção civil, as quais lhe remuneram diretamente pela atividade. Assim, é ilícita a inclusão do valor desse serviço na base de cálculo do ICMS recolhido pela ArcelorMIttal Brasil, primeiro porque o grupo siderúrgico não manifesta capacidade contributiva (não é remunerado) pelo corte e dobra, segundo porque operações de venda são inconfundíveis com*

*prestações de serviços.*

Insiste que a atividade não é realizada por ela e que está elencada no item 14.05 da lista de serviços da Lei Complementar no 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

*14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicioamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos*

*quaisquer.*

Todavia, para o fisco estadual, a hipótese tem enquadramento na seguinte regra de exceção da mesma lei:

*Art. 3o O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:*

*III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;*

*7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).*

Mas a autora também alega não ter aplicação a referida exceção, do item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, porque o prestador de serviços nele referido é aquele incumbido da execução de obras de construção civil, que é a atividade do cliente, as construtoras, não a do prestador de serviços (Rossetti).

Segundo a apelação do fisco, há um planejamento tributário evasivo aplicado ao sistema Belgo-Pronto, com os seguintes objetivos: redução de custos e de perdas do processo, operação em grande escala, controle do mercado local de produtos para construção civil e manutenção dos serviços de corte e dobra do aço do sistema Belgo-Pronto fora do campo de incidência do ICMS; que os dois estabelecimentos, da fornecedora e do prestador de serviços, estão situados no mesmo galpão e se confundem; mesmo tendo inscrições distintas, funcionam em processo industrial como se uma só fosse; que se apresentam indivisas, exercendo atividade única/vinculada.

Ainda, que o vínculo entre a autora e Rossetti Filho tem aparência de arrendamento das instalações da segunda pela primeira empresa, com a manutenção da existência jurídica da prestadora apenas como simulação de prestação de serviços, estando diante de um estabelecimento único, fornecendo mercadorias com prestação de serviços, operação tributada pelo ICMS, já que pelo sistema Belgo-Pronto é comercializado o aço já cortado e dobrado na condição de mercadoria ao cliente final.

O contrato celebrado entre Companhia Siderúrgica Belgo- Mineira e Rossetti contém as seguintes disposições (fls. 112/122):

*. O presente acordo tem como objeto o fornecimento ao mercado, de aço cortado e dobrado, de uso na construção civil, mediante prestação dos serviços de corte e dobra a ser realizado pela ROSSETTI, em suas instalações, localizada na Rod. Arnaldo Covolan, km 315, Penápolis / SP.*

*. A Belgo se compromete a fornecer os produtos de aço necessários ao serviço de corte e dobra, tais como vergalhões e outros arames* de aço acondicionados em rolos ou barras, além de fornecer o software do Sistema Belgo Pronto.

*. A Rossetti se compromete, utilizando mão de obra própria, a prestar os serviços de corte e dobra dos aços Belgo, oferecendo-os cortados e dobrados conforme especificações técnicas e volumes previamente fornecidos pelos clientes.*

*4.1. A Rossetti, credenciada Belgo Pronto, deverá dispor das instalações necessárias para a realização dos serviços de corte e dobra, aí compreendidos os terrenos, galpões, pátios e áreas administrativas bem como as máquinas e equipamentos auxiliares de operação, além dos equipamentos e ferramentas necessárias à manutenção.*

*5.1. A Rossetti emite Nota Fiscal contra o cliente final do aço cortado e dobrado cobrando os serviços prestados conforme as especificações técnicas do serviço.*

*Cláusula Oitava Obrigações da Belgo*

8.1. *Fornecer a Rossetti produtos de aço na quantidade e especificação necessárias ao atendimento do processo de corte e dobra da Rossetti, em sintonia com as práticas comerciais vigentes no mercado, informando previamente sempre que ocorra qualquer mudança no processo de comercialização.*

Ao contrário do que sustenta o fisco estadual, não se trata de fraude fiscal, mas de planejamento tributário lícito.

Ora, se a comercialização de aço em estado bruto, sujeita à incidência de ICMS estadual, pode ser desdobrada da operação de corte e dobra de aço, para fornecimento ao usuário final sob medida, operação essa que pode ser sujeita a menor oneração tributária pelo ISS municipal, ao passo que se forem englobadas ficarão ambas sujeitas à oneração maior do ICMS estadual, é licito ao empresário constituir empresas distintas para cada uma delas e atuarem em parceria, ainda que com o único escopo de menor oneração fiscal.

Os grandes conglomerados empresariais poderiam enfeixar as diversas atividades econômicas que exploram sob uma única pessoa jurídica, mas não podem ser impedidos de fazê-lo mediante pessoas jurídicas diversas, por razões variadas de conveniência, inclusive de ordem fiscal.

Ora, eu tenho um capital e quero explorar ambas as atividades, mas se o fizer como contribuinte único vou pagar mais imposto, então posso optar por desdobrar esse capital e destiná-lo parte para uma e parte para a outra atividade, ainda que hajam de ser exploradas de forma combinada.

Assim, se é lícito o estabelecimento de parceria entre duas empresas diversas, em vista de um interesse comum, o que o fisco estadual sustenta tratar-se de simples simulação, pode igualmente essas duas empresas pertencer a um mesmo grupo econômico.

Destarte, por não vislumbrar na hipótese motivo de fraude fiscal, por consequência considerando válida a submissão das operações de corte e dobra de aço ao ISS municipal e fora do campo de incidência do ICMS estadual, entendo de manter, por estes e pelos seus próprios fundamentos, a

anulação da exação fiscal questionada. Ante o exposto, **NEGA-SE** provimento ao recurso e ao

reexame necessário.

**EDSON FERREIRA RELATOR** Assinatura Eletrônica

Apelação no 3002924-26.2013.8.26.0438

**RAD 1618 – Direito Tributário Diurno – Avaliação final (2017-1)**

Na folha almaço, coloque o nome e número USP dos dois componentes da dupla. Apenas a folha almaço será entregue ao final.

Questão 1: Responda o teste e justifique sua resposta em seguida.

Questão 2: O texto apresentado para a questão 2 foi extraído de um acórdão real, julgado por um dos Tribunais de Justiça do país. Você deverá responder a decisão o julgador do caso tomou, fundamentando sua decisão. Ao final, entregarei o acórdão com a resposta. Obviamente sua resposta não precisa estar escrita com rigor jurídico. O que me interessa é que os alunos demonstrem que entenderam a aplicação do conteúdo jurídico pelas empresas e como o direito tributário pode interferir numa atividade específica.

Questão 1) Responda o teste abaixo e justifique sua resposta, informando o motivo da correção ou incorreção de cada uma das alternativas:

A respeito do imposto sobre produtos industrializados é INCORRETO afirmar que

1. se inclui dentre os impostos de competência da União.
2. será seletivo, em função da essencialidade do produto.
3. terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.
4. será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.
5. **incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.**

Questão 2) Com base no texto a seguir, retirado de um acórdão do Tribunal de Justiça de um dos estados da federação, responda: incide ICMS sobre o produto importado, já que a empresa importadora não trabalha com importação regularmente e não participou do processo de circulação da mercadoria, configurando como simples compradora?

Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2009.015861-4, de Itajaí

Relator: Des. Cid Goulart

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - ICMS - IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS (RESONÂNCIA MAGNÉTICA) - RECOLHIMENTO OBRIGATÓRIO DO IMPOSTO - INTELIGÊNCIA DO DISPOSTO NA ALÍNEA 'A' DO INCISO IX DO § 2º ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, COM ALTERAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001 - COBRANÇA NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE AS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL NAS QUAIS ESTEJAM COMPREENDIDAS AS VENDAS DOS BENS ARRENDADOS AOS ARRENDATÁRIOS (PREVISÃO CONTRATUAL DE OPÇÃO DE COMPRA) - SÚMULA 661 DO STF - SENTENÇA MANTIDA - RECURSO DESPROVIDO.

"A EC n. 33/01, ao alterar a alínea "a" do inc. IX do § 2º do art. 155 da CRFB/88, passou a estabelecer que o ICMS incide "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". Tal dispositivo legal não viola o princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inc. I, da CRFB/88) [...] (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2012.028036-8, de Itajaí, rel. Des. Sônia Maria Schmitz, j. 14-06-2012).

"Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro." (STF, Súmula n. 661).

"A interpretação da legislação infraconstitucional, em especial a do art. 3º, VIII, da LC 87/96, deve-se adequar à jurisprudência do STF referente aos dispositivos constitucionais relacionados (art. 155, II, § 2º, IX, "a", da CF). Nesse sentido, na hipótese de importação sob o regime de leasing: a) incide o ICMS quando se tratar de bem destinado ao ativo fixo; e b) não incide o ICMS no caso de aeronaves, equipamentos e peças adquiridos por empresas de transporte aéreo". (STJ, AgRg no Ag 1109146/SP, Rel. Herman Benjamin, j. em 04.08.2009).

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2009.015861-4, da comarca de Itajaí (Vara da F. Púb. E. Fisc. A. do Trab. e Reg. Púb.), em que é apelante São Lucas Ecomax - Centro de Diagnóstico por Imagem S/C Ltda, e apelado Estado de Santa Catarina:

A Segunda Câmara de Direito Público decidiu, por votação unânime, negar provimento ao recurso.Custas na forma da lei.

O julgamento, realizado no dia 5 de agosto de 2014, foi presidido pelo Excelentíssimo Senhor Desembargador João Henrique Blasi, com voto, e dele participou o Excelentíssimo Senhor Desembargador Francisco Oliveira Neto.

Florianópolis, 6 de agosto de 2014.

Cid Goulart

Relator

RELATÓRIO

Perante a Vara Única da comarca de Itajaí, ECOMAX CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA. ajuizou, em 4/6/2008, Mandado de Segurança preventivo com pedido de liminar contra ato do GERENTE REGIONAL DA FAZENDA ESTADUAL DE ITAJAÍ (SC), nos autos qualificados.

Alegou, em síntese, que: adquiriu um equipamento hospitalar importado por meio de contrato de arrendamento mercantil firmado com a empresa *Capita Corporation*; foi-lhe informado, por seus agentes importadores que para autorizar o desembaraçamento aduaneiro do equipamento arrendado pela impetrante, a Gerência Regional da Fazenda Estadual em Itajaí exigirá a comprovação do recolhimento do imposto ICMS para o Estado de Santa Catarina, em aproximadamente 25% (vinte e cinco por cento) do valor da operação; em virtude da urgência para liberação aduaneira do equipamento que já se encontra no país, vem recorrer através do presente *writ*, também pelo fato da existência de divergências quanto a aplicabilidade do pagamento do ICMS (art. 2ª, §1º, I, da Lei Complementar 86/96, art. 1º Parágrafo único, I do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina (Decreto 2.870/2001), art. 155, §2º, IX, 'a', da Constituição Federal de 1998); entende não ser devida a incidência de ICMS sobre as operações de arrendamento mercantil porque não ocorre, nesses casos, a transferência da titularidade do bem arrendado. Aduz, ainda, que é de se aplicar a Súmula 323, que proíbe a apreensão de mercadoria para fins de exigir pagamento de tributo e Súmula 625, quando há controvérsia sobre a matéria, além das Súmulas 70 e 547 todas do Superior Tribunal Federal. Postulou a concessão da medida liminar preventiva, pois presentes o *fumus boni juris* e o*periculum in mora*; e, ao final, a concessão da segurança, para declarar a inexigibilidade do tributo em questão (fls. 2/49).

Foi deferido o pedido de liminar (fls. 123/125).

Notificada, a autoridade impetrada (fls.129/130), prestou informações, requerendo a revogação da liminar e a total improcedência dos pleitos exordiais, uma vez que após a Emenda Constitucional n. 33/2001 e alterações na legislação infraconstitucional, houve várias mudanças por ocasião da exigência do imposto por desembaraço aduaneiro, bem como a Súmula 660 do Excelso Pretório que: "Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto" (fls. 131-161). Documentos em anexo (fls. 162-202).

Com vista dos autos, o Ministério Público de Primeiro Grau manifestou-se pela revogação da ordem (fls. 203/208).

Sentenciando (fls. 209/211), o MM. Juiz singular revogou a liminar e denegou a segurança, nos termos:

"[...]

ISSO POSTO, não havendo violação a direito do Impetrante, REVOGO a liminar E JULGO IMPROCEDENTE o pedido deduzido no presente mandado de segurança nº 033.08.010174-9 impetrado por SÃO LUCA ECOMAX - Centro de Diagnóstico por imagem S/C (2ª gereg) para denegar a ordem pleiteada, e, por conseuginte, declaro a extinção do presente processo, com base no a art. 269,I, do CPC

Condeno o Impetrante ao pagamento das despesas processuais.

[...]"

Irresignada, a parte autora interpôs recurso de Apelação (fls. 214/254). Reiterou, em linhas gerais, a tese relativa ao seu direito, apresentou prequestionamento dos dispositivos Art. 155, II e § 2º, I e IX, 'a' e XII alínea 'c' da CF/88; Art. 1.288 do CC; Art. 2º, § 1º, I, Art. 3º, VIII, Arts. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96; Art. 1º, item 15.09 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003; Arts. 60, §4º, IV, 146, III; 150, I e II; 153, 155 e 156 da Constituição Federal; Arts. 9º, I, e 110 do Código Tributário Nacional. E, por fim, requereu a reforma da sentença.

Contrarrazões às fls. 258/289.

A douta Procuradoria-Geral de Justiça, em parecer da lavra do Excelentíssimo Senhor Procurador de Justiça Doutor Tycho Brahe Fernandes, manifestou-se pelo não provimento do recurso (fls. 297-301).

É a síntese do essencial.

VOTO

A Apelante/Impetrante é uma clínica destinada à prestação de serviços na área médica, especializada em diagnóstico por imagem e, através de um contrato de arrendamento mercantil adquiriu "01 equipamento de Ressonância Magnética, modelo Magnetom Avanto, de 1,5T, objeto da Fatura n.º 750100 e da LI nº. 08/1007211-1 e/ou Li Substitutiva nº 08/0277924-4" (fl. 3). Dessa forma, impetrou Mandado de Segurança Preventivo para que, diante da urgência, seja liberado na aduaneira o produto exportadosem o recolhimento do tributo - ICMS - que será exigido pelo Impetrado.

Aduz, ainda, que a operação praticada refere-se ao arrendamento de um equipamento médico necessário ao desenvolvimento de sua atividade comercial, sendo que somente ao final do contrato serão facultadas a ela as opções de prorrogação do prazo contratual, aquisição do referido equipamento ou, ainda, a sua devolução à arrendadora; a exigência do recolhimento do tributo ICMS para a liberação do objeto da operação de importação por meio de contrato de arrendamento mercantil na aduana do Porto de Itajaí viola as normas constitucionais e às infraconstitucionais que regem a matéria.

Em suas razões recursais, sustenta que a sentença contraria a jurisprudência do Superior Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, pois "não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil internacional" (fl. 222); não se pode condicionar a inexigibilidade do ICMS antes da entrada em vigor da EC n. 33/01, bem como, a existência da opção de compra no contratomerece igualmente ser afastada.

Contudo, razão não lhe assiste.

No caso em questão, pretende a Apelante assegurar seu direito líquido e certo de ver declarada a inexigibilidade do pagamento de ICMS sobre operação de arrendamento mercantil para a liberação do equipamento de ressonância magnética, com o propósito de salvaguardar-se da "potencial e iminente" possibilidade de a autoridade coatora deixar de aproveitar os créditos de ICMS a que aduz ter direito.

O Magistrado de primeiro grau, julgou improcedente o pleito, por entender não existir o direito líquido e certo almejado.

Cinge-se que, a principal controvérsia dos autos reside em definir se a importação de Sistema de Imagem por Ressonância Magnética está sujeita à incidência de ICMS.

Inicialmente, é de se fazer algumas digressões acerca do tema.

**Do contrato de *leasing***

***A recorrente efetuou contrato de leasing para obtenção de equipamento médico que fará uso em sua clínica São Lucas Ecomaz; aduz no entanto que não há no contrato transferência de propriedade do bem, portanto não ocorre fato gerador do ICMS. Assim, é de se anotar que:***

"O contrato de *leasing*, no direito pátrio, é uma espécie de contrato

complexo, com diversas variáveis.

"A modalidade *leasing*é um tipo de aluguel de um ativo fixo, compreendendo equipamentos, veículos, computadores e itens afins, em que "a *arrendadora*ou *locadora*(a empresa que se dedica à exploração de *leasing*) adquire um bem escolhido por seu cliente (o *arrendatário*, ou *locatário*) para, em seguida, alugá-lo a este último, por um prazo determinado. Ao término do contrato o arrendatário pode optar por renová-lo por mais um período, por devolver o bem arrendado à arrendadora (que pode exigir do arrendatário, no contrato, a garantia de um valor residual) **ou dela adquirir o bem, pelo valor de mercado** ou por um valor residual previamente definido no contrato." [...]

"Existem tipos de *leasing*que se diferenciam em espécie, dos mais comuns são o operacional e o financeiro:

"O professor JORGE R. G. CARDOSO, em interessante artigo de doutrina, após análise das características diferenciais do *leasing operacional*e do *financeiro*, ressalta que naquele, no***leasing operacional***, é permitido ao cliente devolver o bem ao arrendador, pois sua característica dominante é "a cessão do uso *do bem a terceiro"*.

**"Mas quanto ao *leasing financeiro*, "as partes objetivam também a transferência da propriedade do bem arrendado, o que justifica tenha sido acoplado ao arrendamento o termo 'mercantil', pois a propriedade necessariamente será transferida do arrendador, quer para o arrendatário em caso de exercício da opção de compra, quer para terceiros, caso não haja o seu exercício"**. Em conseqüência disso, conclui o articulista que no *leasing financeiro*não é admitido "que o arrendatário devolva o bem ao arrendador e pretenda, eventualmente, desfazer o negócio e sustar o pagamento das contraprestações sob a alegação de que não deseja o uso *do bem a ele dado em arrendamento mercantil, pois o contrato versa também sobre a transferência de sua disponibilidade"*(Gusmão Carneiro, Athos, O Contrato de Leasing Financeiro e as Ações Revisionais, <http://www.tj.ro.gov.br/>, acessado em 4/7/2008)" (Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2007.013303-2, de Joinville, Relator: Des. José Volpato de Souza, j. em 11/7/2008). (grifei)

Tal como disposto no acórdão citado, o fator que vai determinar a finalização dos contratos de *leasing*é a opção que será tomada, que neste caso, a opção de compra, comportando a transferência de titularidade do bem.

**Fato gerador**

***In examine*, é de se atentar às peculiaridades do caso, sobretudo porque o equipamento importado será integrado ao ativo da Recorrente, o que, segundo consta é uma escolha antecipada pela compra do equipamento, pelo que se lê do contrato, principalmente à fl. 61 "[...] a Arrendadora está disposta a adquirir o Equipamento do fornecedor e, simultaneamente a tal compra, a arrendá-lo à Arrendatária nos termos e condições deste Arrendamento". E, à fl. 69, item 17, Opção de Compra.**

**Entende-se com isso, que o fato gerador de operações de importação de bens móveis, *"indica quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias, assim entendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo."***

***E, [...] O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas comente aquelas adquiridas para revenda ou venda."*(SABBAG, Eduardo. *In* Manual do Direito Tributário, p. 1067/1068).**

**Concluindo, o momento da ocorrência do fato gerador se opera quando da compra efetiva da mercadoria, qual seja, do equipamento adquirido pela Apelante, "de Ressonância Magnética, modelo Magnetom Avanto, de 1,5T, objeto da Fatura n.º 750100 e da LI nº. 08/1007211-1 e/ou Li Substitutiva nº 08/0277924-4" (fl. 3).**

**Sobre a incidência do ICMS**

**A disciplina constitucional autoriza os Estados e o Distrito Federal a instituírem impostos, como bem dispõe o artigo 145, I, dentre os quais o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, previsto no art. 155, II.**

**Assim, elucida a Carta Magna em seu Art. 155, inciso II:**

**"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.**

De outro modo, conforme o art. 155, §2º, IX, do mesmo Codex, o ICMS passou a incidir sobre bens ou mercadorias importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não sejam contribuintes habituais do imposto.

E, em seu § 2º, IX, alínea 'a':

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

[...]

IX - incidirá também:

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".

No Estado de Santa Catarina, o imposto é regulamentado pelo RICMS/2001, aprovado pelo Decreto n. 2.870, de 27 de agosto de 2001:

RICMS - SC - 2001.

Art. 1º O imposto tem como fato gerador:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Parágrafo único. O imposto incide também:

I - 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.

Alterada pela Lei nº 12.498/02, em seu art. 4º:

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

[...]

IX - do desmbaraço aduaneiro dos bens ou mercadorias importados do exterior;

[...]

Art. 8º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habilitualidade ou intuito comercial:

I - importe bens ou mercadoria do exterior qualquer que seja a sua finalidade;

E como se manifestou o Procurador de Justiça, às fls. 300/301, "verifica-se que, com a ocorrência do desembaraço do equipamento importado, realizou-se, nesse momento, o fato jurídico tributário, isto é materializou-se o dispositivo na norma estatuída pelo art. 4ª, inciso IX da Lei Estadual, estabelecendo o liame jurídico abstrato unindo a Fazenda Pública Estadual (sujeito ativo) ao apelante (sujeito passivo), em torno de uma obrigação tributária consistente numa prestação pecuniária (pagar o ICMS)."

Discordando das alegações da Apelante, denota-se ser este um caso peculiar, em que há possibilidade de compra do equipamento, portanto, cabível a incidência do tributo.

Ademais, não é de se olvidar que houve algumas divergências quanto ao fato da exigência do pagamento de ICMS quando no momento do desembaraço aduaneiro, porém, hoje em nossos tribunais, é pacífico o entendimento.

Como bem elucida o Des. Wilson Augusto do Nascimento, em seu pórtico Agravo de Instrumento n. 2009.044003-6, da Capital:

**"Em 1º de setembro de 2005, pelo julgamento do RE n. 206.069-1, de Relatoria da Min.ª Ellen Gracie, restou assentado a prescindibilidade de análise do negócio jurídico realizado no exterior, incidindo o tributo com a importação mediante a entrada de mercadoria ou bem destinado ao ativo fixo, caracterizando a circulação de mercadorias:**

**"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 Neste caso, restou demonstrado a possibilidade de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS - sobre as operações de arrendamento mercantil, principalmente quanto estes bens arrendados provêm do exterior."**

**[...]**

**"Com relação aos demais contratos de *leasing*, havendo a opção de compra do bem, muito embora não exercida no momento da realização do acordo, tendo em vista a sistemática adotada nos contratos de arrendamento mercantil, coerente a incidência do ICMS (Imposto sobre operação relativa à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), em razão da impossibilidade de isenção tributária dos bens adquiridos por esta modalidade contratual, sob pena de criar uma via hábil ao não recolhimento do tributo, bem como deixar de incidir o tributo quando realizado seu fato gerador. Sabe-se, o ICMS (Imposto sobre operação relativa à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), no Estado de Santa Catarina, tem como fato gerador, dentre outros, as "operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares", nos termos do art. 1º, inciso I, do Decreto Estadual n. 2.870/01."**

**[...]**

**"Sobre o tema, extrai-se julgado semelhante desta Egrégia Terceira**

**Câmara de Direito Público:**

**"MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. LEASING. ICMS.**

**O ICMS incide sobre qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, excetuando-se os casos em que o bem não será destinado ao ativo fixo da empresa, por exclusão legal ou negocial, pois, nesta hipótese, inexiste a necessária circulação mercantil (ACV em MS n. 2008.056542-1, Rel.ª Des.ª Sônia Maria Schmitz, j. em 29/4/2009). (j. em 15/12/2009).**

**Nesta toada "o ICMS devido no desembaraço aduaneiro: a incidência do ICMS ocorre mesmo que as operações "se iniciem no exterior", segundo a incorreta redação do texto constitucional, a qual devemos entender como o momento em que a mercadoria é desembaraçada no território nacional,**uma vez que impossível seria a cobrança do imposto no território estrangeiro (o fato gerador é caracterizado no momento "do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior" - tal como preconiza o inciso IX do art. 12 da Lei Complementar n. 87/96. [...] o STF-Pleno, antes mesmo do sobrevir da Lei Complementar n. 87/96, já vinha decidindo pela legitimidade dos Estados para exigir o pagamento por ocasião do desembaraço (RE 192.711/SP). Por fim, vale mencionar a recente publicação da Súmula n. 661 do STF, segundo a qual "*na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro"*. (SABBAG, Eduardo. *In* Manual do Direito Tributário, Editora Saraiva, 5ª ed. 2013. p. 1089).

Igualmente, já decidiu, com muita propriedade, em recente julgado, o eminente Desembargador Jaime Ramos:

[...]

**"2. Da ação principal.**

**"Insurge-se a apelante contra a sentença, alegando que não é devida a cobrança de ICMS sobre a operação de importação do equipamento hospitalar "Tomógrafo Brilliance 6 slices", por meio de contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) internacional.**

**"De acordo com os arts. 145, inciso I e 155, II e § 3º, da Constituição Federal de 1988, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa jurídica ou física (art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da CF/88). Detalhes acerca da arrecadação de ICMS seriam definidos por lei complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, da Carta Magna), porém, se ela não fosse editada nos sessenta dias seguintes, os Estados e o Distrito Federal poderiam firmar Convênio explicativo para substituí-la (art. 34, § 8º do ADCT da CF/88), nos moldes da regulamentação contida na Lei Complementar n. 24, de 07.01.1975.**

**"**Concretizada a mora do Poder Legislativo, os Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio CONFAZ n. 66/88, de 14.12.1988, contendo normas genéricas de caráter nacional para regulamentar a cobrança do ICMS. Nos arts. 1º e 2º, tal Convênio fixou as hipóteses de incidência e os fatos geradores relacionados com operações de circulação de mercadorias, entre as quais a importação de mercadorias. E no art. 21 e seu parágrafo, inciso I, considerou sujeito passivo e, portanto, contribuinte do citado imposto, "o importador, o arrematante ou o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante".

"Com base na Constituição e nesse Convênio, o Estado de Santa Catarina editou a Lei Estadual n. 7.547, de 27.01.1989, através da qual instituiu oICMS e fixou as hipóteses de incidência, bem como os fatos geradores da importação de bens e mercadorias do exterior (arts. 1º, 2º e 3º). Quanto ao sujeito passivo, tomou como contribuinte de direito do referido imposto "o importador, o arrematante, o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante" (art. 25, parágrafo único, inciso I).

"Mais tarde foi editada a Lei Complementar Federal n. 87, de 13.09.1996, que substituiu o Convênio CONFAZ n. 66/88, dando cumprimento ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, da Carta Política. No seu art. 2º, § 1º, inciso I, com redação dada pela LC n. 114/2002, tal norma prevê:

"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."

"E, quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária respectiva, estabeleceu no art. 4º, parágrafo único, inciso I: "é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial [...] importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade.".

"A Lei Estadual n. 10.297, de 26.12.1996, repete essas normas ao estabelecer como fatos geradores do ICMS as mesmas atividades (art. 2º, parágrafo único, inciso I), e como sujeito passivo o contribuinte acima conceituado (art. 8º, parágrafo único, inciso I), além de, no art. 19, fixar a alíquota de 17% nos casos de entrada de mercadoria importada.

"Portanto, a Lei reconhece explicitamente que o ICMS incide sobre a importação de bens e mercadorias e fixa como contribuinte de direito o importador ou o adquirente dos bens.

"Tanto é que o Supremo Tribunal Federal sumulou a matéria da seguinte forma: "na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro." (Súmula n. 661).

[...]

"Assim, tem-se que a controvérsia gira em torno da possibilidade ou não da incidência do ICMS na importação de um equipamento técnico (médico) a ser incorporado ao ativo fixo da contribuinte, que foi adquirido por meio de um contrato de "leasing" internacional com opção de compra, tendo em vista que o objeto social da apelante é a prestação de serviços de diagnósticos médicos[...].

**"Não há dúvida de que o bem adquirido pela impetrante, sob o regime de "leasing" firmado entre ela e a instituição arrendadora sediada no exterior, é destinado ao seu ativo fixo.**

**[...]**

**"O resultado da opção de compra e do pagamento do valor residual garantido é o mesmo para a apelante que, com qualquer dessas modalidades, tornar-se-á titular absoluta da propriedade do equipamento, o qual ficará definitivamente integrado no seu ativo fixo.**

**"As opções de prorrogação do prazo do arrendamento e de devolução do bem, ante as cláusulas contratuais, são obviamente anti-econômicas, porque demandam custo a ser arcado pela impetrante em valor obviamente superior ao da opção de compra ou de pagamento do valor residual garantido.**

**"Segue-se que a importação do equipamento é definitiva, daí a incidência do ICMS, não obstante a denominação dada ao contrato como de arrendamento mercantil.**

**Num caso semelhante, envolvendo a questão da incidência ou não do ICMS sobre a importação do bem objeto do contrato de "leasing", na Comarca da Capital, este Egrégio Tribunal decidiu:**

**"MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. LEASING. ICMS.**

**"O ICMS incide sobre qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, excetuando-se os casos em que o bem não será destinado ao ativo fixo da empresa, por exclusão legal ou negocial, pois, nesta hipótese, inexiste a necessária circulação mercantil." (TJSC, ACMS n. 2008.056542-1, da Capital, Rel. Desª. Subst. Sônia Maria Schmitz, j. em 29.04.2009).**

**"Extrai-se do corpo desse acórdão, devido à relevância e à pertinência, para fazer parte da fundamentação do presente julgado:**

**"A hipótese, ventila aquisição de equipamentos médicos: um sistema de ressonância magnética Signa Excite 1.5 T, no valor de U$ 845,000.00 (oitocentos e quarenta e cinco mil dólares), através de Contrato Internacional de Leasing de Equipamentos (fls. 54-87), firmado entre a impetrante e General Eletric Internacional, Inc., cujo financiamento restou parcelado em 60 meses, a ser pago 19 prestações de U$ 46,938.89 (quarenta e seis mil, noventa e trinta e oito dólares e oitenta e nove centavos), remanescendo o valor residual de U$ 100,00 (cem dólares) para compra.**

**"Da r. sentença que resolveu com abrangente reflexão a temática, retira-se de mais significativo o excerto:**

**"'É fácil sustentar, bem verdade, que o ICMS - imposto relacionado notoriamente à compra e venda mercantil - não incida nos casos de leasing, justamente porque não haveria, na situação, a transferência do domínio.**

**"'Por isso, serve de exemplo, a seguinte decisão do STJ:**

**"'TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC - NÃO-OCORRÊNCIA - IMPORTAÇÃO - ARRENDAMENTO MERCANTIL - AERONAVE - ICMS - INCIDÊNCIA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL - OCORRÊNCIA.**

**"'1. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.**

**"'2. O art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 foi violado. Esta Corte entende que não há incidência do ICMS no caso de importação de mercadoria (aeronave) mediante operação de arrendamento mercantil, pois não há circulação de mercadoria, diante do fato de o bem importado e objeto de leasing não integrar o ativo financeiro da empresa.**

**"'3. A divergência jurisprudencial invocada merece prosperar, diante da não-incidência de ICMS nas importações de aeronave, mediante operações de arrendamento mercantil.**

**"'Recurso especial provido em parte.' (REsp 726.166-RJ, rel. Min. Humberto Martins).**

**"'3. A contar do RE 206.069, porém, relatado pela Minª. Ellen Gracie perante o STF, houve um entendimento distinto, afirmando-se que pouco importa, em se tratando de importação, a que título jurídico o objeto ingressa no país. O arrendamento mercantil só não formará hipótese de incidência do ICMS se se tratar de operação nacional.**

**"'Para compreender esse pensamento, permito-se longa transcrição da fundamentação na oportunidade adotada:**

**"'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 àincidência de ICMS sobre itens importados.**

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

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

**"'IX - incidirá também:**

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

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

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

**"'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 essa orientação:**

**"'Efetivamente, os produtos importados sofrem, além da natural incidência do imposto de importação, ainda a incidência do IPI no desembaraço alfandegário, e do ICMS na entrada do estabelecimento importador. Como observa ARNALDO 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 Galvão, 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 conseqüência uma imensa dificuldade na imposição do tributo sobre a importação de um bem adquirido por força de contrato internacional que eventualmente não encontre correspondente no direito brasileiro, ou cujos contornos, em sede internacional, se revelem distantes dos realizados em território brasileiro.**

**"'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:**

**"'No caso do*leasing* internacional, a redação do art. 17 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 Rizzardo assim expõe a questão:**

**"'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 conseqüência, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento.'

"'4. O tema, entretanto, ainda gerou debates no Excelso Pretório.

"'No RE 461.968 (rel. Min. Eros Grau), ofereceu-se uma outra forma de análise da questão - o que foi assim sumariado pelo Informativo 469 do STF:

**"'O ICMS incide sobre qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior - desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria - por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto (CF, art. 155, § 2º, XI, a). Com base nesse entendimento, o Tribunal desproveu recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão do Superior Tribunal de Justiça que considerara que a importação de mercadorias por meio de contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) não caracteriza fato gerador do ICMS - v. Informativo 455. Asseverou-se ser pressuposto da incidência do tributo a circulação de mercadoria, ou seja, a circulação econômica, envolvendo transferência de domínio. Tendo isso em conta, concluiu-se que, no caso concreto - arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas -, não havia operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS. Ressaltou-se, ademais, não se aplicar à hipótese dos autos o precedente do RE 206069/SP (DJU de 1º.9.2006), no qual o Tribunal verificara a circulação mercantil, haja vista se tratar, naquele caso, de importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação em que a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária. Registrou-se, por fim, que as importações realizadas pela empresa aérea ora recorrida seriam anteriores às alterações introduzidas no art. 155, § 2º, XI, a, da CF pela EC 33/2001, não se destinando, os equipamentos importados, ao seu consumo ou ativo fixo.'**

**"'Naquele mesmo Informativo, aliás, é transcrita a fundamentação do voto do relator. Nela, Sua Excelência mantém expressamente a validade do deliberado no RE 206.069, no qual, inclusive, votou de maneira convergente com a relatora.**

**"'A decisão ficou assim ementada:**

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

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

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

**"'3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado.' (sem destaque no original)**

**"'5. Em resumo, o STF não nega a possibilidade de incidir o ICMS mesmo nas operações de leasing. Há, portanto, um componente de fato (integração ou não ao ativo fixo, como destacado antes) que merece ser melhor investigado.**

**"'No caso, trata-se de importação de portentosos equipamentos de exames médicos. Trata-se, enfim, de mecanismo que irá se integrar a todo o acervo, material e humano, de quem dispõe a autora para a execução do seu complexo mister. Trata-se, enfim, de máquinas que estarão incorporadas ao ativo fixo.**

**"'Cuida-se, portanto, de caso diferente daquele apreciado pelo STF no RE 461.968, no qual se tratava de aviões; e, como ali asseverado, nessa espécie de arrendamento 'não se admite posterior transferência ao domínio do arrendatário'. A leitura da fundamentação daquele acórdão aliás [...] deixa muito claro que o relator tomou como notório que as empresas aéreas jamais subsistem como proprietárias do bem - situação diferente, disse Sua Excelência, daquela tratada no RE 206.069.**

**"'No caso presente, o arrendante tem expressamente a faculdade de compra (fls. 66).**

**"'Claro que sempre se poderia cogitar que o importador, chegado o contrato ao final, teria sempre a faculdade de restituição do bem. Assim fosse, todavia, o decidido pelo STF no RE 206.069 (e cuja conclusão, insisto, foi expressamente ressalvada no outro julgado mencionado) perderia a razão de ser. Enfim, estimo que a exclusão do ICMS, mesmo nas situações de arrendamento mercantil, apenas deva ficar afastada quando de antemão se saiba que o bem não poderá ser incorporado ao ativo da empresa, por exclusão legal ou negocial. (Juiz Hélio do Valle Pereira - fls. 222-228).**

**"A par dessas razões, esta Câmara de Direito Público, em situação em tudo e por tudo similar já decidiu que:**

**"'Tributário. ICMS. Importação de tomógrafo. Contrato de leasing. Exame de cláusulas. Ausência de previsão de renovação do contrato. Irrisoriedade do valor residual de compra. Descaracterização para compra e venda. ICMS devido. CTN, art. 116, parágrafo único. CC 2002, art. 112.**

**"'A aquisição de bem enseja a incidência de ICMS, sendo lícito à Fazenda Pública ignorar o 'nomen juris' atribuído ao contrato quando resultar evidente, pelos termos do ajuste, que a intenção manifestada pelas partes era a de trespasse da propriedade do bem. CTN, art. 116, parágrafo único c/c Código Civil, art. 112.**

**"'O *leasing* operacional, ou arrendamento mercantil, é uma modalidade contratual que combina aluguel e compra e venda, facultando ao arrendante a renovação da locação e/ou, ao final, a aquisição do bem com um desconto proporcional aos alugueres pagos. A assunção, de plano, pelo arrendante, da obrigação de pagar o valor total do bem traduz-se na manifestação de vontade de compra, caso em que, atendida a disposição do artigo 112 do Código Civil, tem-se pacto de compra e venda, e não de arrendamento mercantil.**

**"'É de compra e venda o contrato em que uma das partes entrega o bem e a outra assume o compromisso de pagar integralmente o seu valor. A pactuação de valor residual de compra em montante irrisório (menos do que meio milésimo do valor do bem) não transforma tal ajuste em em arrendamento mercantil. (AI n. 2008.013962-8, rel. Des. Pedro Manoel Abreu, j. em 18.11.2008).**

**"Ante o exposto, sendo essa também a exata compreensão acerca do tema, vota-se pelo conhecimento e desprovimento do recurso, mantendo-se íntegra a r. sentença." (TJSC, ACMS n. 2008.056542-1, da Capital, Rel. Desª. Subst. Sônia Maria Schmitz, j. em 29.04.2009).**

**O julgado do plenário do Supremo Tribunal Federal, datado de 01.09.2005 (DJU de 01.09.2006, p. 19), concernente ao Recurso Extraordinário n. 206.069, aí tantas vezes citado, é da lavra da eminente Ministra Ellen Gracie, e tem a seguinte 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." (STF, RE n. 206.069, Relª Minª Ellen Gracie, em 01.09.2005).**

**"Nessa trilha seguem os julgados do Superior Tribunal de Justiça:**

**"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE BEM OBJETO DE CONTRATO DE LEASING INTERNACIONAL. MÁQUINA DESTINADA AO ATIVO FIXO DA PESSOA JURÍDICA. MATÉRIA SUBMETIDA AO PLENÁRIO DO STF. RE 206.069/SP. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. DISTINÇÃO. *LEASING* DE AERONAVES EM QUE O CONTRATO NÃO PREVÊ A AQUISIÇÃO DO BEM. RE 461.968/SP. ENTENDIMENTO ADOTADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE SUPERIOR NO ERESP 783.814/SP (DJE DE 15.9.2008) DE QUE SÓ NÃO É TRIBUTÁVEL O *LEASING* INTERNACIONAL DE AERONAVES, EQUIPAMENTOS E PEÇAS ADQUIRIDAS POR ARRENDATÁRIA DO RAMO DE TRANSPORTE AÉREO.**

**"1. Hipótese em que se sustenta violação ao inciso VIII do artigo 3º da Lei Complementar 87/96, bem como dissídio jurisprudencial, ao argumento de que não deve incidir ICMS sobre*leasing* internacional que teve por objeto máquina dobradora de folhas para editora de livros, revistas, jornais e impressos em geral.**

**"2. O Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal ao examinar violação à alínea 'a' do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição, com a redação dada pela EC 33/01, decidiu que 'O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing' (RE 206.069/SP, Rel. Ministra Ellen Gracie, sessão de 1.9.2005).**

**"3. No julgamento do RE 461.968/SP, da relatoria do Ministro Eros Grau, sessão de 30.5.2007, o Órgão Pleno da Corte Constitucional declarou não incidir ICMS sobre importação de aeronaves, peças e equipamentos decorrentes de contrato de leasing internacional acordado entre fabricante estrangeira de aeronaves e empresa aérea nacional.**

**"4. A Primeira Seção desta Corte Superior no julgamento do EREsp 783.814/RJ, da relatoria do Ministro Herman Benjamin, sessão de 28.11.2007, decidiu por adotar os seguintes entendimentos acerca do leasing internacional: i) deve incidir ICMS quando o bem for destinado ao ativo fixo; ii) não deve incidir o ICMS no caso de leasing de aeronaves, equipamentos e peças adquiridos por empresas de transporte aéreo.**

**"5. Recurso especial não provido." (STJ, REsp n. 1107605/MG, Rel. Benedito Gonçalves, j. em 23.03.2010).**

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO. LEASING. AERONAVES, EQUIPAMENTOS E PEÇAS. AQUISIÇÃO POR EMPRESA DE TRANSPORTE AÉREO. PRECEDENTES DO STF.**

**"1. Ao decidir o RE 206.069/SP, relativo à importação, sob o regime de leasing, de bem destinado ao ativo fixo, o STF entendeu pela incidência do ICMS.**

**"2. Posteriormente, no julgamento do RE 461.968/SP, a Corte Suprema afastou a incidência do tributo estadual no caso de importação de aeronaves, equipamentos e peças por empresas de transporte aéreo. Na oportunidade, o acórdão enfatizou ser fato notório que os contratos de leasing firmados por essas empresas não prevêem a aquisição do bem ao final do ajuste, o que impediria a cobrança do ICMS. Ademais, o Relator, Ministro Eros Grau, ressaltou que não se contradizia o precedente anterior (RE 206.069/SP), pois aquele se referia a bem que, por se destinar ao ativo fixo, seria necessariamente adquirido ao final do contrato de leasing, situação que permite a tributação estadual já no momento de sua entrada no País.**

**"3. A interpretação da legislação infraconstitucional, em especial a do art. 3º, VIII, da LC 87/96, deve-se adequar à jurisprudência do STF referente aos dispositivos constitucionais relacionados (art. 155, II, § 2º, IX, "a", da CF). Nesse sentido, na hipótese de importação sob o regime de leasing: a) incide o ICMS quando se tratar de bem destinado ao ativo fixo; e b) não incide o ICMS no caso de aeronaves, equipamentos e peças adquiridos por empresas de transporte aéreo.**

**"4. Agravo Regimental não provido." (STJ, AgRg no Ag 1109146/SP, Rel. Herman Benjamin, j. em 04.08.2009). Nesse sentido, tem-se ainda o julgado: STJ, EREsp 783.814/RJ, Rel. Min. Herman Benjamim, j. em 28.11.2007.**

**Esses julgados estão plenamente de acordo com o que decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.131.718/SP, representativo de controvérsia repetitiva a que se refere o art. 543-C, do Código de Processo Civil, de que foi Relator o Ministro Luiz Fux, julgado em 24.03.2010 (DJUe de 09.04.2010), citado na apelação.**

**"Há julgados mais recentes desta Corte de Justiça, especialmente no que tange à importação de equipamentos médico-hospitalares:**

**"TRIBUTÁRIO - ICMS - INCIDÊNCIA SOBRE IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICO-HOSPITALARES - EXIGÊNCIA QUANDO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO - BEM DESTINADO AO ATIVO FIXO DA EMPRESA - OPÇÃO DE COMPRA - PRECEDENTE DA CÂMARA - APELO PROVIDO "'Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.' (STF, Súmula n. 661). 'A interpretação da legislação infraconstitucional, em especial a do art. 3º, VIII, da LC 87/96, deve-se adequar à jurisprudência do STF referente aos dispositivos constitucionais relacionados (art. 155, II, § 2º, IX, 'a', da CF). Nesse sentido, na hipótese de importação sob o regime de leasing: a) incide o ICMS quando se tratar de bem destinado ao ativo fixo; e b) não incide o ICMS no caso de aeronaves, equipamentos e peças adquiridos por empresas de transporte aéreo.' (STJ, AgRg no Ag n. 1109146/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 04.08.2009)." (ACMS n. 2008.061503-2, de Itajaí, rel. Des. Jaime Ramos, j. 20.5.2010) (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2007.016231-8, de Itajaí, Rel. Des. Rodrigo Collaço, j. 02-09-2010).**

**"TRIBUTÁRIO. ICMS. LEASING INTERNACIONAL. LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO QUANDO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SÚMULA N. 661 DO STF. INCIDÊNCIA QUE INDEPENDE DA NATUREZA DA OPERAÇÃO, POR TER SIDO REALIZADA NO EXTERIOR. RECURSO PROVIDO. O Supremo Tribunal Federal já sumulou que "na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro" (Súmula n. 661), dando conta que haverá a incidência do tributo indiferentemente da natureza da operação realizada, incluindo-se a aquisição de bem mediante *leasing*internacional (STF, Agr em RE n. 556.316/MG, rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 1º.4.08). (TJSC, Agravo de Instrumento n. 2010.051957-9, de Itajaí, Rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 30-08-2011).**

**"É irrelevante o fato de ser ou não contribuinte de ICMS o importador do equipamento médico-hospitalar, até porque o art. 155, § 2º, inciso IX, letra "a", da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, deixa bem claro que incide o referido tributo "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 finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço". A Súmula 660 do Supremo Tribunal Federal e outros julgados em sentido contrário são anteriores ao advento da Emenda Constitucional n. 33/2001, que alterou as disposições constitucionais justamente nesse ponto, daí porque não podem embasar o pedido da parte autora.**

**"Pelo mesmo motivo, o fato de a parte autora não ser contribuinte do ICMS e, portanto, não poder se creditar do tributo pago para compensação com o imposto devido em operações seguintes, não afronta o princípio da não-cumulatividade a que se refere o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988; os arts. 19 e 20 da Lei Complementar n. 87/96; e a legislação estadual correspondente. O ICMS não deixa de ser devido quando o adquirente da mercadoria não é contribuinte do referido imposto, seja pessoa física ou jurídica.**

**"Também não ocorre violação ao princípio da legalidade tributária (art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988), nem ao princípio da isonomia (art. 150, inciso II, da Carta Magna); ou aos preceitos dos arts. 60, § 4º, inciso IV, 153, 155 e 156 do mesmo Texto Político; porque o ICMS devido está previsto na operação em causa está previsto na própria Constituição e na legislação tributária correspondente, todos são obrigados a pagar, e a emenda constitucional não violou nenhuma cláusula pétrea da Constituição." (Apelações Cíveis de n. 2012.074879-8, 2012.074878-1 e 2012.074877-4, comarca de Itajaí, j. Em 11/7/2013). Grifei.**

Neste diapasão, razão não assiste a Apelante SÃO LUCAS ECOMAX, ante a incidência do tributo (ICMS) sobre as operação de arrendamento mercantil - *leasing* -, nas quais estejam compreendidas as vendas dos bens arrendados ao arrendatários, com previsão contratual de opção de compra, cujo bem fará parte de seu ativo fixo.

Por fim, dou por prequestionados os artigos elencados pela na peça recursal, sem haver nenhuma violação aos dispositivos mencionados na apelação.

Ante o exposto, conheço do recurso para lhe negar provimento.

Este é o voto.

*Gabinete Des. Cid Goulart*

**RAD 1618 – Direito Tributário Diurno – Avaliação final (2017-1) $**

Na folha almaço, coloque o nome e número USP dos dois componentes da dupla. Apenas a folha almaço será entregue ao final.

Questão 1: Responda o teste e justifique sua resposta em seguida.

Questão 2: O texto apresentado para a questão 2 foi extraído de um acórdão real, julgado por um dos Tribunais de Justiça do país. Você deverá responder a decisão o julgador do caso tomou, fundamentando sua decisão. Ao final, entregarei o acórdão com a resposta. Obviamente sua resposta não precisa estar escrita com rigor jurídico. O que me interessa é que os alunos demonstrem que entenderam a aplicação do conteúdo jurídico pelas empresas e como o direito tributário pode interferir numa atividade específica.

Questão 1) Planejamento Tributário tem por finalidade proporcionar à entidade uma redução da carga tributária dentro da legalidade. Essa iniciativa é denominada

a) Evasão fiscal.

b) Processo de solicitação de redução de alíquotas de impostos diretos e/ou indiretos.

c) Processo de substituição de impostos por taxas.

d) Elisão fiscal.

e) Processo administrativo de aproveitamento de créditos de impostos, taxas e contribuições.

Questão 2) É lícito que uma empresa se divida em duas como forma de planejamento tributário? No caso, se fosse uma única empresa incidiria ICMS sobre o produto final. Divididas, incide ICMS apenas sobre uma parte do produto e, ao final, incide ISS, que é de competência do município. É uma forma de reduzir o tributo (o ISS é menor) e de escapar à tributação do fisco estadual.

Operadora do Sistema BP foi autuada por recolhimento de ICMS a menor, no período de janeiro a dezembro de 2009, por não incluir na base de cálculo do imposto os custos/receitas da industrialização das mercadorias produzidas e remetidas aos destinatários finais, como consta do Auto de Infração e Imposição de Multa no 111.111.111 (fls. 63/65).

Segundo a petição inicial, a autora é sociedade empresária que tem como atividade principal a produção e comercialização de derivados do aço, em escala industrial, produção em massa, em dimensões padronizadas, tendo como clientes empresas de construção civil, que empregam o aço industrializado nas estruturas metálicas das edificações.

Diz não atuar no segmento de prestação de serviços, notadamente de corte e dobra de aço para os adquirentes finais das suas mercadorias, mas que, no intuito de auxiliar as empresas de construção civil, para empregar o aço no canteiro de obras, com as medidas exatas exigidas pelos seus projetos, celebrou parcerias com empresas prestadoras de serviço de corte e dobra de aço, tanto para indicá-las aos adquirentes como possibilitar que o aço fosse entregue aos clientes finais já cortado e dobrado.

O que foi estabelecido da seguinte forma, segundo a petição inicial: *ao passo que as construtoras celebram contrato de compra e venda com a AM, podem, se acaso desejarem, celebrar contrato de prestação de serviços com a RF Indústria e Comércio Ltda. (doc. 04), determinando que o grupo siderúrgico entregue o aço diretamente ao prestador de serviços, que, então, incumbe-se de desempenhar o corte e dobra e entregar o aço no canteiro de obras mantido pelas empresas de construção civil.*

A parceria empresarial foi celebrada e o modelo ficou denominado BP, pelo qual a AM venderia o aço para as construtoras, que contratariam serviços de corte e dobra com terceira empresa, a RF, para onde o aço é diretamente encaminhado, e após a execução dos

serviços é remetido para o consumidor final (fls. 112/118).

Alega que os negócios realizados pelas duas empresas são autônomos e independentes e geram relações jurídicas distintas. Que antes de criado o sistema, o aço era remetido pela autuada diretamente aos canteiros das obras, onde eram executados os serviços de armação pelas prestadoras de serviço. No entanto, o sistema criado deu maior comodidade aos consumidores, pois ao comprar o aço da AM, ele já era encaminhado para ser cortado e dobrado de acordo com o projeto, evitando perda de tempo, sobras em excesso e risco de

acidentes.

Sustenta, pois, que a participação da empresa RF é de prestação de serviços, sujeita, não ao ICMS, mas ao ISS, e que (fls. 12):

*De um lado, o serviço de corte e dobra de aço é sujeito à incidência de ISSQN. Por outro lado, a atividade é exercida pela empresa RF mediante contratos de prestação de serviços com empresas de construção civil, as quais lhe remuneram diretamente pela atividade. Assim, é ilícita a inclusão do valor desse serviço na base de cálculo do ICMS recolhido pela AM Brasil, primeiro porque o grupo siderúrgico não manifesta capacidade contributiva (não é remunerado) pelo corte e dobra, segundo porque operações de venda são inconfundíveis com*

*prestações de serviços.*

Insiste que a atividade não é realizada por ela e que está elencada no item 14.05 da lista de serviços da Lei Complementar no 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

*14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicioamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos*

*quaisquer.*

Todavia, para o fisco estadual, a hipótese tem enquadramento na seguinte regra de exceção da mesma lei:

*Art. 3o O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:*

*III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;*

*7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).*

Mas a autora também alega não ter aplicação a referida exceção, do item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, porque o prestador de serviços nele referido é aquele incumbido da execução de obras de construção civil, que é a atividade do cliente, as construtoras, não a do prestador de serviços (RF).

Segundo a apelação do fisco, há um planejamento tributário evasivo aplicado ao sistema BP, com os seguintes objetivos: redução de custos e de perdas do processo, operação em grande escala, controle do mercado local de produtos para construção civil e manutenção dos serviços de corte e dobra do aço do sistema Belgo-Pronto fora do campo de incidência do ICMS; que os dois estabelecimentos, da fornecedora e do prestador de serviços, estão situados no mesmo galpão e se confundem; mesmo tendo inscrições distintas, funcionam em processo industrial como se uma só fosse; que se apresentam indivisas, exercendo atividade única/vinculada.

Ainda, que o vínculo entre a autora e RF tem aparência de arrendamento das instalações da segunda pela primeira empresa, com a manutenção da existência jurídica da prestadora apenas como simulação de prestação de serviços, estando diante de um estabelecimento único, fornecendo mercadorias com prestação de serviços, operação tributada pelo ICMS, já que pelo BP é comercializado o aço já cortado e dobrado na condição de mercadoria ao cliente final.

O contrato celebrado entre Companhia Siderúrgica BP e RF contém as seguintes disposições (fls. 112/122):

*. O presente acordo tem como objeto o fornecimento ao mercado, de aço cortado e dobrado, de uso na construção civil, mediante prestação dos serviços de corte e dobra a ser realizado pela RF, em suas instalações, localizada na Rod. AC, km 315, Cidade.*

*. A BP se compromete a fornecer os produtos de aço necessários ao serviço de corte e dobra, tais como vergalhões e outros arames* de aço acondicionados em rolos ou barras, além de fornecer o software do Sistema BP.

*. A RF se compromete, utilizando mão de obra própria, a prestar os serviços de corte e dobra dos aços BP, oferecendo-os cortados e dobrados conforme especificações técnicas e volumes previamente fornecidos pelos clientes.*

*4.1. A RF, credenciada BP, deverá dispor das instalações necessárias para a realização dos serviços de corte e dobra, aí compreendidos os terrenos, galpões, pátios e áreas administrativas bem como as máquinas e equipamentos auxiliares de operação, além dos equipamentos e ferramentas necessárias à manutenção.*

*5.1. A RF emite Nota Fiscal contra o cliente final do aço cortado e dobrado cobrando os serviços prestados conforme as especificações técnicas do serviço.*

*Cláusula Oitava Obrigações da BP*

8.1. *Fornecer a RF produtos de aço na quantidade e especificação necessárias ao atendimento do processo de corte e dobra da RF, em sintonia com as práticas comerciais vigentes no mercado, informando previamente sempre que ocorra qualquer mudança no processo de comercialização.*

**RAD 1618 – Direito Tributário Diurno – Avaliação final (2017-1) %**

Na folha almaço, coloque o nome e número USP dos dois componentes da dupla. Apenas a folha almaço será entregue ao final.

Questão 1: Responda o teste e justifique sua resposta em seguida.

Questão 2: O texto apresentado para a questão 2 foi extraído de um acórdão real, julgado por um dos Tribunais de Justiça do país. Você deverá responder a decisão o julgador do caso tomou, fundamentando sua decisão. Ao final, entregarei o acórdão com a resposta. Obviamente sua resposta não precisa estar escrita com rigor jurídico. O que me interessa é que os alunos demonstrem que entenderam a aplicação do conteúdo jurídico pelas empresas e como o direito tributário pode interferir numa atividade específica.

Questão 1) Responda o teste abaixo e justifique sua resposta, informando o motivo da correção ou incorreção de cada uma das alternativas:

A respeito do imposto sobre produtos industrializados é INCORRETO afirmar que

1. se inclui dentre os impostos de competência da União.
2. será seletivo, em função da essencialidade do produto.
3. terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.
4. será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.
5. incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Questão 2) Com base no texto a seguir, retirado de um acórdão do Tribunal de Justiça de um dos estados da federação, responda: incide ICMS sobre o produto importado, já que a empresa importadora não trabalha com importação regularmente e não participou do processo de circulação da mercadoria, configurando como simples compradora?

RELATÓRIO

Perante a Vara Única da comarca de I, E CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA. ajuizou, em 4/6/2008, Mandado de Segurança preventivo com pedido de liminar contra ato do GERENTE REGIONAL DA FAZENDA ESTADUAL DE I, nos autos qualificados.

Alegou, em síntese, que: adquiriu um equipamento hospitalar importado por meio de contrato de arrendamento mercantil firmado com a empresa CC; foi-lhe informado, por seus agentes importadores que para autorizar o desembaraçamento aduaneiro do equipamento arrendado pela impetrante, a Gerência Regional da Fazenda Estadual em I exigirá a comprovação do recolhimento do imposto ICMS para o Estado de X, em aproximadamente 25% (vinte e cinco por cento) do valor da operação; em virtude da urgência para liberação aduaneira do equipamento que já se encontra no país, vem recorrer através do presente *writ*, também pelo fato da existência de divergências quanto a aplicabilidade do pagamento do ICMS (art. 2ª, §1º, I, da Lei Complementar 86/96, art. 1º Parágrafo único, I do Regulamento do ICMS do Estado de X (Decreto 2.870/2001), art. 155, §2º, IX, 'a', da Constituição Federal de 1998); entende não ser devida a incidência de ICMS sobre as operações de arrendamento mercantil porque não ocorre, nesses casos, a transferência da titularidade do bem arrendado. Aduz, ainda, que é de se aplicar a Súmula 323, que proíbe a apreensão de mercadoria para fins de exigir pagamento de tributo e Súmula 625, quando há controvérsia sobre a matéria, além das Súmulas 70 e 547 todas do Superior Tribunal Federal. Postulou a concessão da medida liminar preventiva, pois presentes o *fumus boni juris* e o*periculum in mora*; e, ao final, a concessão da segurança, para declarar a inexigibilidade do tributo em questão (fls. 2/49).

Foi deferido o pedido de liminar (fls. 123/125).

Notificada, a autoridade impetrada (fls.129/130), prestou informações, requerendo a revogação da liminar e a total improcedência dos pleitos exordiais, uma vez que após a Emenda Constitucional n. 33/2001 e alterações na legislação infraconstitucional, houve várias mudanças por ocasião da exigência do imposto por desembaraço aduaneiro, bem como a Súmula 660 do Excelso Pretório que: "Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto" (fls. 131-161). Documentos em anexo (fls. 162-202).

Com vista dos autos, o Ministério Público de Primeiro Grau manifestou-se pela revogação da ordem (fls. 203/208).

Sentenciando (fls. 209/211), o MM. Juiz singular revogou a liminar e denegou a segurança, nos termos:

"[...]

ISSO POSTO, não havendo violação a direito do Impetrante, REVOGO a liminar E JULGO IMPROCEDENTE o pedido deduzido no presente mandado de segurança nº 033.08.010174-9 impetrado por E - Centro de Diagnóstico por imagem S/C (2ª gereg) para denegar a ordem pleiteada, e, por conseuginte, declaro a extinção do presente processo, com base no a art. 269,I, do CPC

Condeno o Impetrante ao pagamento das despesas processuais.

[...]"

Irresignada, a parte autora interpôs recurso de Apelação (fls. 214/254). Reiterou, em linhas gerais, a tese relativa ao seu direito, apresentou prequestionamento dos dispositivos Art. 155, II e § 2º, I e IX, 'a' e XII alínea 'c' da CF/88; Art. 1.288 do CC; Art. 2º, § 1º, I, Art. 3º, VIII, Arts. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96; Art. 1º, item 15.09 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003; Arts. 60, §4º, IV, 146, III; 150, I e II; 153, 155 e 156 da Constituição Federal; Arts. 9º, I, e 110 do Código Tributário Nacional. E, por fim, requereu a reforma da sentença.

Contrarrazões às fls. 258/289.

A douta Procuradoria-Geral de Justiça, em parecer da lavra do Excelentíssimo Senhor Procurador de Justiça Doutor Tycho Brahe Fernandes, manifestou-se pelo não provimento do recurso (fls. 297-301).

É a síntese do essencial.

VOTO

A Apelante/Impetrante é uma clínica destinada à prestação de serviços na área médica, especializada em diagnóstico por imagem e, através de um contrato de arrendamento mercantil adquiriu "01 equipamento de Ressonância Magnética, modelo Magnetom Avanto, de 1,5T, objeto da Fatura n.º 750100 e da LI nº. 08/1007211-1 e/ou Li Substitutiva nº 08/0277924-4" (fl. 3). Dessa forma, impetrou Mandado de Segurança Preventivo para que, diante da urgência, seja liberado na aduaneira o produto exportadosem o recolhimento do tributo - ICMS - que será exigido pelo Impetrado.

Aduz, ainda, que a operação praticada refere-se ao arrendamento de um equipamento médico necessário ao desenvolvimento de sua atividade comercial, sendo que somente ao final do contrato serão facultadas a ela as opções de prorrogação do prazo contratual, aquisição do referido equipamento ou, ainda, a sua devolução à arrendadora; a exigência do recolhimento do tributo ICMS para a liberação do objeto da operação de importação por meio de contrato de arrendamento mercantil na aduana do Porto de Itajaí viola as normas constitucionais e às infraconstitucionais que regem a matéria.

Em suas razões recursais, sustenta que a sentença contraria a jurisprudência do Superior Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, pois "não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil internacional" (fl. 222); não se pode condicionar a inexigibilidade do ICMS antes da entrada em vigor da EC n. 33/01, bem como, a existência da opção de compra no contratomerece igualmente ser afastada.