



MARIA BEATRIZ MARONEZI BERTOLI

**A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO ICMS SOBRE O CONTRATO
DE LEASING INTERNACIONAL**

MARIA BEATRIZ MARONEZI BERTOLI

**A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO ICMS SOBRE O CONTRATO
DE LEASING INTERNACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito,
ao Curso de Direito, da Faculdade do Norte
Novo de Apucarana – FACNOPAR.

Prof. Me. Wildemar Roberto Estralioto

MARIA BEATRIZ MARONEZI BERTOLI

**A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO ICMS SOBRE O CONTRATO DE
LEASING INTERNACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito,
ao Curso de Direito, da Faculdade do Norte
Novo de Apucarana – FACNOPAR.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Wildemar Roberto Estralioto
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Apucarana, 17 de Julho de 2020.

A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO ICMS SOBRE O CONTRATO DE LEASING INTERNACIONAL¹

THE INCIDENCE OF THE ICMS's TAXING ON THE INTERNATIONAL LEASING CONTRACT²

Maria Beatriz Maronezi Bertoli³

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 LEASING: ARRENDAMENTO MERCANTIL 2.1 HISTÓRICO 2.2 A ENTRADA DO LEASING NO BRASIL 2.3 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA 2.4 MODALIDADES DE CONTRATO DE LEASING; 3 CONTRATOS DE LEASING E O LEASING INTERNACIONAL 3.1 CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS 3.2 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS MODALIDADES DE CONTRATO 3.3 LEASING INTERNACIONAL; 4 A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO ICMS SOBRE O LEASING INTERNACIONAL 4.1 ICMS E A EMENDA 33/2001 4.2 CONTROVÉRSIAS SOBRE O TEMA 4.3 DECISÃO PROFERIDA PELO STF 5 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

RESUMO: Este presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo de estudo a incidência ou não do tributo ICMS (Imposto sobre as Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) sobre a modalidade de contrato de arrendamento mercantil, o leasing internacional. Nesse contexto, fora apresentado o histórico do contrato de arrendamento mercantil, propriamente dito, o leasing, sua entrada ao ordenamento jurídico brasileiro, bem como sua natureza jurídica e conceituação. Em seguida, fora analisado as modalidades de contrato de arrendamento mercantil, suas características, como os tributos incidentes sobre essas modalidades, dando ênfase ao leasing internacional, expondo a discussão em relação a tributação do ICMS sobre a circulação de mercadorias. Por fim, acerca da discussão instalada sobre a tributação do ICMS, fora examinado os entendimentos dos tribunais superiores, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Superior Tribunal Federal (STF), como a interferência da tributação na economia brasileira, onde o Estado deixa de ganhar com a não incidência do ICMS, como ao que tange o social, a favorecer pela sua não incidência.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; Leasing Internacional; Incidência; STF; Economia.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Orientação a cargo do Prof. Me. Wildemar Roberto Estralioto.

² *Monography presented as a partial requirement in order to obtain a Bachelor of Law degree in the Law Course in the Apucarana's Young North College (FACNOPAR). Orientation by Professor Wildemar Roberto Estralioto.*

³ Bacharelanda do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Turma do ano de 2016. Email para contato: mariabeatriz_2010@hotmail.com

ABSTRACT: *This monography aims to study the incidence and non-incidence of the Brazilian tax on the circulation of goods and the provision of interstate, intercity and communication services (ICMS) in the modalities of leasing, the international leasing. In this regard, the history of a leasing contract was presented, as well as its entry into the Brazilian legal system and its legal nature and conceptualization. Then, the modalities of the leasing contract were analyzed, as well as their attributes and their incident taxes, emphasizing the international leasing and exposing the discussion regarding the ICMS's taxing. Finally, regarding this discussion, the judgements of the Superior Justice Court (STJ) and the Federal Supreme Court (STF) were analyzed, as well as the intervention of taxing in Brazilian economy, in which the State fails to gain from the non-incidence of the ICMS's taxing, concerning the society, which is benefited by it.*

KEYWORDS: *ICMS; International Leasing; Incidence; STF; Economy.*

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo discorrer sobre o tema “A incidência do tributo ICMS sobre o contrato de leasing internacional”. Como o próprio título mostra, o estudo aborda a incidência do tributo ICMS (Imposto sobre as Operações Relativas a Circulação de Mercadorias, nas importações e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) sobre a circulação de mercadorias, nas importações em relação a modalidade contratual de leasing internacional.

O tributo ICMS foi regulamentado pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, incisos e parágrafos. Posteriormente, o tributo ICMS-Importação, acabou sendo excluído do ordenamento jurídico em relação a tributação sobre os contratos de arrendamento mercantil, por entender que esses contratos realizam apenas a locação do bem, não sua transferência, como a compra e venda do produto para a circulação no mercado nacional.

Entretanto, ainda se persistiu a discussão se havia a incidência ou não do tributo ICMS sobre a modalidade contratual de leasing internacional, pelo fato de que nesta modalidade há a locação, como também pode haver a compra do bem ao final do contrato de arrendamento.

A presente pesquisa busca demonstrar essas discussões instaladas, o adimplemento da emenda 33/2001, e a decisão proferida pelo Superior Tribunal Federal (STF) em relação a incidência ou não do tributo ICMS sobre as relações contratuais da modalidade de leasing internacional, visando a sua importância perante

o social, analisa a interferência da tributação do ICMS sobre a economia do país, bem como o vínculo do Estado em relação a incidência ou não do ICMS sobre tal modalidade contratual.

A metodologia de pesquisa utilizada no presente trabalho trata-se do Juspositivismo, que tem por objetivo a análise de leis, doutrinas e artigos do âmbito jurídico, bem como jurisprudências, decisões proferidas pelos tribunais superiores, para fortalecer e embasar os argumentos apresentados.

Inicialmente, o primeiro capítulo apresenta o histórico do contrato de leasing, arrendamento mercantil, onde se originou, bem como sua entrada ao ordenamento jurídico brasileiro, com a criação de leis consolidando este contrato no Brasil com a abertura do mercado brasileiro para as exportações, o conceito do leasing, sua natureza jurídica, e as modalidades de contrato de leasing.

Em prosseguimento, o segundo capítulo aborda de forma mais aprofundada os contratos de leasing e o leasing internacional, com a apresentação de suas características, os tributos que incidem sobre essas modalidades, com ênfase ao contrato de leasing internacional, como forma de introdução ao tema principal.

Por fim, o terceiro capítulo examina o tema principal, a incidência do tributo ICMS sobre a modalidade contratual de leasing internacional, sua origem e entrada no ordenamento jurídico por meio da Constituição Federal, bem como o adimplemento da emenda 33/2001, trazendo as controvérsias sobre o tema, como a decisão proferida pelo STF, e a interferência do tributo sobre a economia.

2 LEASING: ARRENDAMENTO MERCANTIL

Neste tópico será abordado o histórico do leasing, arrendamento mercantil, sua entrada no ordenamento brasileiro, seu conceito e natureza jurídica, bem como suas modalidades de contratos.

2.1 HISTÓRICO

No direito é comum haver diferenças entre a norma e a realidade. No Direito Empresarial, conforme o foco da matéria, as práticas são dinâmicas e baseadas nos costumes, buscando sempre novas formas de alcançar o lucro, sendo finalidade

última da empresa. Nessa busca incessante, o empresário tem enfrentado vários tipos de obstáculos.

Dessa maneira, e diante do contexto em que o direito empresarial está inserido, surge o arrendamento mercantil como um tipo contratual com a alternativa de financiamento para as empresas, aprimorando o processo produtivo com a liberação de capital de giro, permitindo assim, uma taxa de renovação na indústria de forma acelerada, aumentando a produção com novas técnicas, gerando o lucro. (GICO JUNIOR, 1999, p. 278)

Como descrito, mesmo sendo fácil a visualização da origem do arrendamento mercantil no aspecto econômico, há controvérsias em sua história, pela inquirição de onde e quando houve seu surgimento.

O doutrinador Arnaldo Rizzardo, relata que há doutrinas que defendem que a origem do arrendamento mercantil se encontra na Babilônia, com o Código de Hamurabi, no antigo Egito, na idade média e até mesmo em Roma. (2011, p. 23). Contudo, Rizzardo, junto com a grande maioria, sustenta que a origem do arrendamento mercantil se deu nos Estados Unidos no século XX.

Assim, tomando como corrente geral a origem nos Estados Unidos, há três marcos históricos que remontam o entendimento do surgimento do arrendamento mercantil, como cita Irineu Mariani (2007, p. 187-188), sendo eles: a *Hire Purchase* em 1890 na Inglaterra, o *Reting* em 1920 nos Estados Unidos e o leasing financeiro em 1952, também nos Estados Unidos.

O terceiro marco histórico, como relata o doutrinador, se dá na década de 1950, onde o leasing surgiu como uma modalidade de personalidade própria, vindo a ser o contrato de leasing financeiro.

Em relatos de Fran Martins:

Sentindo um empresário americano, P. Boothe Jr., necessidade de certos bens sem ter o numerário suficiente para adquiri-los, imaginou que bons serviços prestariam ao comércio empresas que se encarregassem dessa aquisição e pusessem os bens à disposição dos comerciantes mediante arrendamento do mesmos, dando-se aos arrendatários a faculdade de, findo o prazo do contrato, adquirir os bens arrendados. (2002, p. 450)

Diante desse pensamento, houve o surgimento de uma nova sociedade empresarial de leasing, com o nome de *U.S. Leasing Boothe Junior*, com o intuito de exercer o papel de locadora, bem como de arrendante, fazendo aquisições a pedido

do arrendatário ou locatário, dando a opção de compra do bem. (MARIANI, 2007, p. 187-188)

Posteriormente a 1952, é que então ocorre o surgimento do marco decisivo para que o leasing fosse criado de fato, com uma estrutura aproximada a que se é utilizada hoje no setor empresarial.

Entretanto, ainda existem aqueles que acreditam que a real origem do contrato de arrendamento mercantil tenha sido no ano de 1941, com o *Lend and Lease Act* americano, em que foi decretada uma lei de empréstimos para arrendamentos, por meio do governo, o qual estabeleceu um comércio de material bélico aos países que fossem aliados na Segunda Guerra Mundial, exigindo que houvesse a devolução dos materiais ao final do prazo contratual ou com a aquisição desses materiais por um preço que fosse previamente pactuado. (GOMES, 2014, p. 11)

Mesmo que seja relevante esse acontecimento histórico, este negócio não era realizado entre particulares, como não possuía uma forma financeira, visto que o governo, titular do bem, realizava locação direta de armamentos aos chefes de Estados para ajudar seus aliados, como uma forma colaborativa em prol do bem do coletivo. (RIZZARDO, 2011, p. 24)

Assim, não há que se falar que o *Lend and Lease Act* fora um dos marcos históricos para o surgimento do arrendamento mercantil.

Os Estados Unidos viviam na década de 50 uma situação econômica que favorecia a evolução e o aperfeiçoamento de forma específica do leasing, gerando alguns fatores como: economia próspera com taxas de lucro substancial, fiscalização severa em relação a essas taxas, não alcance ou restrição do mercado de capitais a prazo médio, como também empresas impostas a uma renovação rápida de seus equipamentos para o progresso científico, dentre outros. (LOMBARDI, 2010, p. 24-25)

A partir desses últimos acontecimentos, o caráter de operação financeira começava a crescer, despertando o interesse de outros países em adotar a forma contratual de leasing, arrendamento mercantil, tendo como finalidade a liberação de recursos para haver capital de giro nas empresas.

Como diz o autor Arnaldo Wald:

Desde 1960, a França, a Inglaterra, a Alemanha, a Bélgica, a Itália e a Suíça conhecem as suas primeiras empresas de leasing, sob as formas mais variadas. Muito rapidamente, o instituto alcança a Escandinávia e chega até a Hungria. Em 1965, surgem as primeiras companhias de leasing na Tunísia,

em Marrocos e na África do Sul. (WALD, 1970 *apud* LOMBARDI, 2010 p. 26-27)

Conforme o histórico acima exposto, o leasing é um contrato de arrendamento novo e mesmo que remontem sua origem na idade média, apenas na década de 50 este contrato se tornou de grande valia para as empresas, para o direito empresarial, trazendo a modernização para este conteúdo.

No próximo tópico, tomando como gancho o histórico do leasing, será explanado sua entrada ao ordenamento Brasileiro.

2.2 A Entrada do Leasing no Brasil

Diante dos fatos expostos, o arrendamento mercantil, como forma contratual, se expandiu na década de 60 para outros países como Inglaterra, França, sendo praticado assim em toda Europa.

No Brasil, existiam algumas práticas de arrendamentos isoladas no país desde 1960, onde empresas locadoras realizavam operações que se assemelhavam ao arrendamento mercantil, consolidando este contrato apenas em 1974 com a Lei nº 6099/74. Contudo, a denominação arrendamento mercantil veio de forma posterior com a Lei nº 7.132 de 1983. (MARTINS, 2002, p. 452)

De acordo com o doutrinador Celso Beijó, a primeira empresa de leasing surgiu no Brasil antes da entrada da legislação em vigor, em suas operações no ano 1967. Esta empresa tinha como nome Rente-a-Maq, e era de propriedade do Senhor Carlos Maria Monteiro, o qual acreditava na capacidade operacional do contrato de leasing como uma ferramenta necessária para o preenchimento das lacunas do mercado financeiro. (BEIJÓ, 1981 *apud* GOMES, 2014, p. 14)

Sendo fundada a primeira empresa em 1967, com a finalidade de operar o contrato de leasing, o doutrinador ainda relata que na mesma época também fora fundada a Associação Brasileira das Empresas de Leasing (ABEL) a qual visava:

[...] foi fundada a Associação Brasileira das Empresas de Leasing (ABEL), visando à atuação conjunta de seus pioneiros, à regulamentação do instituto pelo legislador, ao saneamento das dúvidas existentes quanto à tributação da operação (mola mestra para o seu desenvolvimento), sua divulgação como uma atraente forma de financiamento de bens que normalmente seriam incluídos no ativo fixo das empresas, além de outras atividades salutares. (BEIJÓ, 1981 *apud* GOMES, 2014, p. 14)

Mesmo com a criação da primeira empresa e da ABEL, ainda não havia no Brasil regulamentação específica sobre os contratos de arrendamento mercantil, bem como em relação a seus aspectos fiscais, prejudicando sua expansão. Outros fatores também podem ser citados e que foram inibidores da implantação desse novo contrato na época, como os altos custos financeiros e a aplicação de técnicas rudimentares. (LOMBARDI, 2010, p.27)

Com a crescente expansão industrial e comercial que ocorria no fim da década de 60, junto com a apurada técnica financeira, o contrato de leasing obteve uma maior participação no mercado nacional.

Dessa forma, ao se observar que o leasing implicava em uma operação financeira, sendo que os maiores benefícios eram fiscais, o legislador acabou regulando sua estrutura com a Lei 6.099/74, ainda que fosse meramente para efeitos tributários, como dizia seu projeto de lei. (GOMES, 2014, p. 14)

Apesar da lei não estar completa, e existir algumas limitações, esta veio atender à necessidade que os comerciantes tinham em relação as normas legais, para que o contrato de arrendamento mercantil fosse regulamentado.

Assim, em 1990, conforme a ABEL, houve a efetiva consolidação do contrato no Brasil, com a abertura do mercado brasileiro para as exportações com a pretensão de ampliar seu potencial por meio da modalidade de leasing internacional e exportação. Ainda há que se falar em relação a Lei promulgada em 1997, que instituiu o leasing para os bens imóveis, sendo que até o presente momento não existia. (LOMBARDI, 2010, p. 28)

O leasing passou a ter grande aceitação no mercado nacional, difundindo-se em todos os setores econômicos diante das grandes vantagens que oferece. Atualmente, ainda de acordo com a ABEL, existem estatísticas recentes de evolução de novos negócios de arrendamento mercantil no país. (LOMBARDI, 2010, p. 28)

Demonstrado o histórico, a origem do arrendamento mercantil, o leasing, bem como sua entrada no ordenamento jurídico brasileiro. O próximo tópico abordará o conceito desse contrato e a sua natureza jurídica, a qual possui grande divergência doutrinária.

2.3 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

A sistematização brasileira instituiu o leasing como arrendamento mercantil em 1974, pela lei nº 6.099, bem como sua disposição em lei sobre o tratamento tributário das operações deste contrato. Sendo nome histórico e natural, o leasing é acompanhado de forma paralela por diversas expressões que são usadas em diferentes países onde fora adotado.

Assim, regulamentando o contrato, o legislador francês o traduziu por *crédit-bail*, conhecido dessa forma na França. Na Bélgica é conhecido como leasing ou arrendamento financeiro (*location-financement*). (MARTINS, 2002, p. 451-452)

No ordenamento brasileiro, o art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 6099/74 (alterada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983), traz o conceito legal de arrendamento mercantil:

Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (BRASIL, 1983)

Conforme a legislação, na conceituação originária o arrendador e o arrendatário deveriam ser pessoas jurídicas, sendo tal situação alterada pela Lei nº 7.132/83, que permitiu que o arrendatário fosse pessoa física, as quais deveriam ser produtivas. Após alguns anos, com a publicação da resolução nº 2.309/96, as pessoas físicas em geral passariam a ter acesso a esse contrato. (LOMBARDI, 2010, p. 29)

Fábio Ulhoa Coelho conceitua arrendamento mercantil como sendo:

O arrendamento mercantil é a locação caracterizada pela faculdade conferida ao locatário (arrendatário) de, ao término do prazo locatício, optar pela compra do bem locado. Em termos esquemáticos, o leasing é a sucessão de dois contratos, o de locação e o de compra e venda, sendo este último opcional. (2015, p. 163)

Fran Martins por sua vez, dispõe:

Entende-se por arrendamento mercantil ou leasing o contrato segundo o qual uma pessoa jurídica arrenda a uma pessoa física ou jurídica, por tempo determinado, um bem comprado pela primeira de acordo com as indicações da segunda, cabendo ao arrendatário a opção de adquirir o bem arrendado findo o contrato, mediante um preço residual previamente fixado. (2002, p. 449)

Com a simples leitura dos conceitos acima expostos, e de forma geral, o conceito de arrendamento mercantil se dá no abranger de operações em que o proprietário de um bem cede o direito de uso do mesmo por determinado período por meio de um contrato de locação, mediante recebimento de uma contraprestação, com a possibilidade de que haja a renovação contratual de locação, a devolução do bem, bem como a aquisição do bem por um valor que seja residual. (LOMBARDI, 2010, p. 29)

Assim, o contrato de leasing é constituído de uma pluralidade de relações obrigacionais, como uma promessa de contratos bilaterais de locação, uma relação de mandato, de locação e uma promessa unilateral de venda e a venda do bem.

Diante do exposto, somado ao fato de que a Lei nº 6099/74 define apenas os aspectos tributários do contrato de arrendamento mercantil, mas não seu conteúdo jurídico, a doutrina acaba encontrando dificuldade em dirimir a sua natureza jurídica, no sentido de que este contrato seria de natureza de obrigação de fazer, como locação, mútuo, mandato, obrigação de dar, compra e venda ou se ainda é um contrato misto, obrigação de fazer conjugada com a obrigação de dar.

Com a divergência doutrinária instalada, a natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, como diz Lombardi (2010, p. 32-33), pode-se dividir em três correntes doutrinárias.

Dentre essas correntes, a primeira diz que o contrato de arrendamento mercantil seria um negócio jurídico direto e complexo, a segunda sustenta que este contrato é um negócio jurídico indireto, e a terceira corrente considera o contrato de arrendamento mercantil como um contrato misto. (LOMBARDI, 2010, p. 33)

A terceira corrente é a mais aceita dentre a maioria doutrinária, a qual sustenta que o leasing seria um contrato de natureza mista pelo fato de que os vários elementos interligados se juntam, para a formação de uma nova figura negocial.

Como diz Arnaldo Rizzardo:

[...] no Leasing, a relação jurídica se inclui na categoria dos contratos mistos, considerando-se que as várias obrigações nele inseridas, características de diversos tipos contratuais, formam uma unidade indissolúvel, na qual a inexistência ou o descumprimento de apenas um dos elementos de tipos diferentes e que compõem o conjunto pode frustrar os resultados de toda a avença. Não há dois contratos. Ocorre, isto sim, o nascimento de uma nova figura, formada de princípios ou elementos de outros institutos, classificando-a na categoria de contrato misto. (RIZZARDO, 2011 apud GOMES, 2014 p. 16)

Dessa forma, diante dos relatos do doutrinador Rizzardo, pode-se incluir que o contrato de leasing se encontra na categoria de contratos mistos, sendo que há nele uma coexistência de obrigações referentes a diferentes tipos de contratos, como financiamento e locação, com cláusula especial de compra e venda, formando assim uma tríade obrigacional unitária e indissolúvel, unidade de causa, sendo que perde sua função se houver o descumprimento, como a inexistência de quaisquer elementos que a compõe.

Ademais, não há dúvidas de que o contrato de arrendamento mercantil se caracteriza por ser um contrato bilateral ou sinalagmático, cumulativo, oneroso, por tempo determinado, de execução sucessiva, consensual, *intuitu personae* e, geralmente, de adesão. (LOMBARDI, 2010, p. 36)

Em que pese a conceituação do arrendamento mercantil, como sua natureza jurídica, neste regime, há algumas modalidades de contrato que diversificam, como dão forma a modos distintos do arrendamento mercantil. Diante disso, as características dessas modalidades, como os tributos que as incidem, será matéria do próximo tópico.

2.4 MODALIDADES DE CONTRATO DE LEASING

Analisados os aspectos históricos do contrato de leasing, sua entrada no ordenamento brasileiro, bem como seu conceito e natureza jurídica, será apresentado neste tópico, de forma sucinta, as modalidades do contrato de arrendamento mercantil, como forma de introdução e de maior compreensão do tema principal desde presente trabalho.

Inicialmente, se admitiu apenas uma, como duas modalidades de arrendamento mercantil, como cita o doutrinador Fran Martins (2002, p. 453), o contrato de leasing financeiro, ou leasing puro, e o *lease-back*, chamado de leasing de retorno.

Já, Fábio Ulhoa Coelho afirma que “A exploração da atividade de Leasing é disciplinada pela Resolução BC nº 2.309/96, do Conselho Monetário Nacional, que distingue duas modalidades de contrato: o Leasing financeiro e o operacional.” (2015, p. 165)

Nesse sentido pode-se averiguar e expor as modalidades de contrato de leasing, sendo: leasing financeiro; leasing operacional; *lease-back* (leasing de retorno); *self* leasing, e por último o leasing internacional.

O leasing financeiro, também chamado de leasing bancário é o tipo contratual em que se identifica como característica o financiamento, sendo que há uma empresa de leasing, arrendadora, que adquire o bem, e contrata o arrendamento com o arrendatário. Assim o fabricante ou importador do bem não configura como locador. (LOMBARDI, 2010, p. 48)

Nesse contexto, Fran Martins define este contrato como “aquele em que uma empresa se dedica habitual e profissionalmente a adquirir bens produzidos por outro para arrendá-los, mediante uma retribuição estabelecida, a uma empresa que deles necessite.” (2002, p. 459)

Sendo esta modalidade considerada como leasing puro, pois se pressupõe a intermediação de uma sociedade de leasing, o arrendador, fornece o *modus operandi* em relação as demais modalidades de contrato, bem como atua como função de intermediário, esta exercida pelos bancos, sendo também chamado de leasing bancário. (MARIANI, 2007, p. 190)

Este contrato é contemplado pelos benefícios tributários da Lei 6.099/74, sendo que em seu art. 5º, junto com as modificações da Lei 7.132/83, determina os requisitos que caracterizam o leasing financeiro.

Já a segunda modalidade, sendo chamada de leasing operacional ou *operational* leasing é um contrato no qual há a locação de bens, com cláusulas de prestação de serviços e que também possui opção de compra, com a possibilidade de rescisão contratual a qualquer tempo. (LOMBARDI, 2010, p. 42)

Segundo o doutrinador Fran Martins, tal contrato é:

[...] aquele em que uma empresa, proprietária de certos bens, os dá em arrendamento à pessoa, mediante o pagamento de prestações determinadas, incumbindo-se, entretanto, o proprietário dos bens a prestar assistência técnica ao arrendatário durante o período do arrendamento. (2002, p. 455)

No campo legislativo, diante do art. 2º da Lei 6.099/74, tal contrato era descaracterizado como leasing devido ao tratamento tributário que era estabelecido em lei, excluindo este dos benefícios tributários. Entretanto, com a resolução do Bando Central nº 2309/96 esta vedação fora afastada, conforme art. 6º, o qual confere as características estruturais desse contrato. Ademais, o que realmente ainda se

estabelece é a vedação do art. 28 da resolução 2.309/96. (LOMBARDI, 2010, p. 45-46)

Ao terceiro contrato acima mencionado, o *lease-back*, também conhecido como “leasing” de retorno, é uma modalidade de leasing na qual o procedimento é mais complexo, visto que quando uma empresa é proprietária de determinado bem, seja ele móvel ou imóvel, o vende para outra empresa, esta que ao adquiri-lo de forma imediata o arrende a sua vendedora. (GOMES, 2014, p. 45-46)

Assim, ao se distinguir como uma variação do leasing financeiro, nesta modalidade não há um mandato entre arrendatário e intermediário, mas entre apenas duas empresas, sendo que a vendedora e posteriormente arrendatária do bem já é possuidora do mesmo. (MARTINS, 2002, p. 455)

O *lease-back* é previsto no art. 9º da Lei 6.099/74, o qual dispõe:

Art. 9º - As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele vinculadas, mediante quaisquer das relações previstas no art. 2º desta Lei, poderão também ser realizadas por instituições financeiras expressamente autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional, que estabelecerá as condições para a realização das operações previstas neste artigo. (BRASIL, 1974)

Entretanto, há uma alteração da lei 7.132/83, que conforme o art. 2º da citada, diz que: “Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratados entre pessoa jurídica direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante.” (BRASIL, 1983)

Já o *self leasing*, sendo um arrendamento mercantil contratado com empresas do mesmo grupo, conhecido como consigo mesmo é formado entre empresas coligadas, sendo estas de um mesmo grupo financeiro. Esta modalidade seria como *lease-back* travestido, sendo que a empresa vende seus bens para a sociedade do mesmo grupo econômico, o qual por sua vez arrenda o bem a empresa que é vendedora. (GOMES, 2014, p. 49)

Segundo o doutrinador Celso Benjó, este contrato pode assumir duas formas, sendo denominadas como *self leasing* por vinculação ou *manufactures*. Na primeira, o arrendante e o arrendatário estão vinculados, conforme art. 243 da lei 6404/76, sendo que na segunda forma o próprio fabricante assume papel de financiador e utiliza o leasing como método financeiro. (BENJÓ, 1981 *apud* LOMBARDI, 2010, p. 60)

Em relação às normas, as empresas coligadas ou interdependentes nos termos da Lei de 6.099/74, como expõe o art. 2º, bem como a própria resolução nº. 2.309/96 art. 28, inc.I, não são contempladas com os benefícios fiscais que nela estão previstos.

A última modalidade de contrato de arrendamento se dá pelo nome de leasing internacional, conhecido como leasing importação, quando o bem é proveniente do exterior e como leasing exportação quando o objeto é remetido para o exterior.

A Lei 2.309/96, como a Lei 6.099/74, regulamentam essa modalidade de contrato, bem como informa os tributos que nele incidem para se realizar o arrendamento mercantil.

A autorização para utilização deste contrato é dada pelo art. 11 da resolução do Banco Central nº 2309/96, a qual dispõe que “Podem ser objeto de arrendamento bens móveis, de produção nacional ou estrangeira, e bens imóveis adquiridos pela entidade arrendadora para fins de uso próprio da arrendatária, segundo as especificações desta.” (BRASIL, 1996)

Como também o art. 10 da Lei nº 6099/74 relata que não é qualquer bem de origem estrangeira que poderá ser objeto desse contrato, sendo apenas bens de produção estrangeiras enumerados pelo conselho monetário nacional.

Diante do exposto, no capítulo a seguir será apresentado de forma aprofundada as características dessas modalidades, suas atribuições, sempre com maior destaque ao leasing internacional e o tributo do ICMS sobre o mesmo.

3 CONTRATOS DE LEASING E O LEASING INTERNACIONAL

Analisados os aspectos marcantes do arrendamento mercantil, como seu histórico, conceituação, natureza jurídica e a apresentação sucinta de suas modalidades, neste capítulo será apresentado as características dessas modalidades, os tributos que as incidem e de forma mais específica sobre a modalidade de arrendamento internacional, o leasing internacional.

3.1 CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS

Como já apresentado, as modalidades de leasing se destacam em leasing financeiro; leasing operacional; *lease-back* (leasing de retorno); *self* leasing, e o leasing internacional.

O leasing financeiro é conhecido como leasing puro por obter a intermediação de uma sociedade de leasing, o arrendador, para a realização do contrato, sendo também reconhecido como uma operação de financiamento como afirma Orlando Gomes (2008, p. 575). Dessa forma, como em regra, as entidades que o praticam ficam sujeitas as normas das operações bancárias.

Segundo Fran Martins, a primeira característica dessa modalidade contratual se resulta no fato de que a empresa arrendadora não será a produtora ou a proprietária primitiva do bem que irá ser arrendado. Assim, esse bem será escolhido e indicado pela arrendatária. Após a sua indicação para a empresa de leasing, a mesma irá adquiri-lo e arrendá-lo para o cliente que o indicou. (2019, p. 453)

Outra característica essencial descrita pelo doutrinador é a concessão irrevogável, expressa no contrato, da faculdade de, ao final deste, o arrendatário obter a opção de compra do bem, sendo que o valor dessa compra, em regra deverá estar previamente fixado ao contrato ou o instrumento poderá determinar desde o início como o valor deve ser calculado.

Ainda, em relatos de Fran Martins uma das características importantes do leasing financeiro seria a obrigatoriedade do contrato, assim dispõe que:

Essa é outra característica do leasing: a obrigatoriedade do contrato no período determinado para sua vigência. Assim, todas as prestações pactuadas serão devidas, ainda que o arrendatário queira dar fim ao contrato, devolvendo o bem à arrendadora antes de terminado o prazo contratual. (2019, p. 360)

De acordo com o regulamento do Banco Central, há prazos mínimos conforme a vida útil do bem arrendado, como dispõe o art. 8º da resolução 2.309/96 (BRASIL, 1996). Como o tempo de duração coincide com o tempo de vida útil do bem, conclui-se diante da resolução e doutrina, que a modalidade contratual de leasing financeiro não pode ser rompida de forma unilateral antes do término do prazo previsto.

Ainda, há o risco de obsolescência do bem contratado, sendo suportado pelo arrendatário, ao afirmar o contrato, o seu cumprimento acaba sendo obrigatório e irrenunciável. Neste contexto, Fran Martins também diz que:

Tem-se em consideração, sobretudo, o tempo em que o bem pode ser útil ao arrendatário, ou seja, o prazo de sua utilização. Há bens que em pouco tempo se tornam obsoletos, pelo aparecimento de outros mais modernos, do mesmo gênero, ou pelo desgaste natural. Esse risco da obsolescência do bem tem muita importância no contrato do leasing, já que, uma vez formado esse, se torna o seu cumprimento obrigatório durante a vigência do contrato. (2019, p.360)

O doutrinador ainda ressalta a controvérsia da antecipação do valor residual no leasing financeiro para a compra do bem. Segundo mudanças de posições do Superior Tribunal de Justiça (STJ), se entendeu que a cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.

Por fim, a resolução nº 2.309/96 do Banco Central também visa algumas características da modalidade de leasing financeiro, além das já apresentadas, conforme os artigos 5º e 8º. (BRASIL, 1996)

Já, a modalidade de leasing operacional se caracteriza por ser uma empresa proprietária de bens que os arrenda mediante um pagamento de prestações determinadas contratualmente, sendo o proprietário desse bem responsável em prestar assistência ao arrendatário durante todo o período do arrendamento. (HARADA, 2019, p. 362)

O leasing operacional se distingue do leasing financeiro, pelo fato de que expressa uma locação de instrumento ou material, tendo como cláusula a prestação de serviços, prevendo a opção de compra com a possibilidade de rescindir o contrato a qualquer momento, manifestando essa intenção de forma antecedente com um prazo mínimo razoável geral fixado de trinta dias. (RIZZARDO, 2019, p 1.203)

Ademais, segundo Fábio Ulhoa não se permite nessa modalidade o pagamento do VRG, pois este implica a antecipação do valor residual do bem, sendo possível apenas na modalidade financeira. (2015, p. 167)

Nessa modalidade o bem pode ser adquirido ao final do contrato de locação, havendo cláusula contratual para tanto, bem como em regra são feitos por períodos curtos, de modo que o bem devolvido, em bom estado, possa ser recolocado para que seja novamente arrendado. (MARTINS, 2019, p. 362)

Outra característica a ser apontada é o fato de que consoante a lei nº 6099/74 o leasing operacional não está disciplinado na forma tributária.

Entretanto, essa vedação foi afastada pela resolução do Banco Central nº 2.309/96 em seu art. 1º, o qual diz que as operações podem ser de dois tipos,

financeiro e operacional, ainda em seu artigo 6º elenca as características estruturais do arrendamento mercantil operacional. (BRASIL, 1996)

Mas, ainda há uma vedação que ocorre no art. 28 da resolução nº 2.309/96, em relação a prática do arrendamento mercantil ser realizada com o próprio fabricante do bem arrendado, sendo que seria apenas as sociedades de arrendamento mercantil e instituições financeiras, conforme exposto no artigo 13º da resolução citada. (BRASIL, 1996)

Há também outras características do arrendamento operacional, além das mencionadas, como cita Negrão:

As características do arrendamento operacional (arts. 6o e 8o) são: (a) as contraprestações devem contemplar o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 90% do custo do bem arrendado; (b) o prazo contratual deve ser inferior a 75% do prazo de vida útil econômica do bem; (c) as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado ficam a cargo da arrendadora ou da arrendatária; (d) o preço para o exercício da opção de compra é o valor de mercado do bem arrendado; (e) o prazo mínimo de arrendamento deve ser de noventa dias. (2019, p. 391)

Outra modalidade a ser apresentada é o *lease-back*, mais conhecido como leasing de retorno, possui como característica o envolvimento de apenas duas empresas no contrato de locação.

Segundo Fran Martins:

Nessa modalidade de leasing, o procedimento é mais complexo. Verifica-se ela quando uma empresa é proprietária de um bem, móvel ou imóvel, e o vende a outra empresa. Esta, adquirindo-o, imediatamente o arrenda à vendedora. Vê-se, assim, que no *lease-back* há apenas duas empresas que se envolvem na operação, já que a vendedora e, posteriormente, arrendatária já é possuidora do bem que vai servir de arrendamento; não há, dessa forma, a aquisição a um terceiro do bem dado em arrendamento. (2019, p. 360)

Ainda, relata o doutrinador que semelhante ao leasing financeiro, no *lease-back* o arrendatário ao final do contrato possui o direito de opção para a requisição do bem, pelo seu valor residual, sendo que essa operação destina as empresas com grande ativo imobilizado, que desejam se destacar, desfazendo-se de uma parcela desse ativo para utilizar o produto da venda como capital de giro.

A modalidade contratual *lease-back* é prevista pela lei nº 6.099/74 no art. 9º com a alteração da lei nº 7.132/1983, em seu art. 2º. Conforme regramentos dilatados

pelas autoridades fazendárias, em relação a resolução nº 2.309/96, o arrendamento mercantil nesta modalidade será o financeiro.

Dispõe o art. 13 da resolução:

As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele coligadas ou interdependentes somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento mercantil financeiro, aplicando-se a elas as mesmas condições fixadas nesta Resolução.(BRASIL, 1996)

Entretanto, o sentido de “financeiro” é dado pelo art. 5º da resolução, o qual relata a forma e o *quantum* do pagamento, não sendo um sentido técnico como jurídico do *lease-back*.

Assim, de forma única as pessoas jurídicas que figurarão na qualidade de partes nesta modalidade ficarão à ordem do §1º do art. 13, sendo que: “As operações de que trata este artigo somente podem ser realizadas com pessoas jurídicas, na condição de arrendatárias”. (BRASIL, 1996)

No §2º do art. 13, apresenta as entidades bancárias autorizadas a atuar nesse tipo de arrendamento:

Os bancos múltiplos com carteira de investimento, de desenvolvimento e/ou crédito imobiliário, os bancos de investimento, os bancos de desenvolvimento, as caixas econômicas e as sociedades de crédito imobiliário também podem realizar as operações previstas neste artigo. (BRASIL, 1996)

Por fim, ainda há que se ater a redação do artigo mencionado quando permite o contrato com o próprio vendedor do bem ou a quem a ele estiver coligado ou interdependente, sendo que esta pessoa coligada é do vendedor ou das pessoas jurídicas arrendatárias e não da arrendante conforme art. 28 inc. I, pois como arrendante, nesta modalidade, deve haver um banco. (RIZZARDO, 2019, p. 1.208)

Diante das últimas modalidades apresentadas, temos o *self leasing*, e dentre suas características, é proibido o arrendamento de bens contratados entre pessoas jurídicas na forma direta ou indireta, sendo coligadas ou independentes, e de acordo com o art. 2º da lei 6.099/74, não favorecidas aos benefícios fiscais. Esse contrato é realizado entre empresas que sejam coligadas ou do mesmo grupo. Segundo Venoza, a lei veda pelo fato de temer fraudes nessa modalidade. (2019, p. 906)

A resolução nº 2.309/96 em seu artigo 27, traz os elementos caracterizadores da coligação, sendo eles:

Art. 27 [...]

I – Em que a entidade arrendadora participe, direta ou indiretamente, com 10% (dez por cento) ou mais do capital;

II – em que os administradores de entidade arrendadora, seus cônjuges e respectivos parentes até o 2º (segundo) grau participem, em conjunto ou isoladamente, com 10% (dez por cento) ou mais do capital, direta ou indiretamente;

III – em que acionistas com 10% (dez por cento) ou mais do capital da entidade arrendadora participem com 10% (dez por cento) ou mais do capital, direta ou indiretamente;

IV – que participar com 10% (dez por cento) ou mais do capital da entidade arrendadora, direta ou indiretamente;

V – cujos administradores, seus cônjuges e respectivos parentes até o segundo grau participem, em conjunto ou isoladamente, com 10% (dez por cento) ou mais do capital da entidade arrendadora, direta ou indiretamente;

VI – cujos sócios, quotistas ou acionistas com 10% (dez por cento) ou mais do capital participem também do capital da entidade arrendadora com 10% (dez por cento) ou mais de seu capital, direta ou indiretamente;

VII – cujos administradores, no todo ou em parte, sejam os mesmos da entidade arrendadora. (BRASIL, 1996)

Ainda, conforme Rizzardo:

As empresas coligadas ou interdependentes não são contempladas pela Lei nº 6.099/1974, art. 2º, como favorecidas aos benefícios fiscais. Estipula o dispositivo: “Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratados entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante”.

A res. 2309/96 em seu art. 28 veda a contratação de arrendamento com pessoa físicas ou jurídicas coligadas ou interdependentes. Sendo assim, não se concede o benefício tributário nas operações entre estes entes. (2019, p. 1.209)

A modalidade contratual *self* leasing se mantém no âmbito de empresas coligadas, sendo que uma renda e outra loca a empresa diversa determinado bem com a opção de aquisição, sendo consideradas coligadas, ou pertencentes ao mesmo grupo, duas como mais sociedades comerciais.

Por fim, temos a modalidade de leasing internacional, entretanto, suas características como definição, origem, dentre os demais assuntos deste presente estudo, será abordado mais adiante.

3.2 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS MODALIDADES DE CONTRATO

Demonstrado nos tópicos anteriores as modalidades e características dos contratos de leasing, arrendamento mercantil, neste tópico será abordado a relação da incidência ou não de alguns tributos sobre essas modalidades contratuais.

De forma geral, como afirma Claudio Carneiro, em relação a tributação dos contratos de arrendamento mercantil, sempre houve a discussão se a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) seria constitucional ou não sobre as modalidades contratuais do arrendamento. (2019, p. 166)

As controvérsias em relação a incidência ou não do tributo, seria pela possibilidade de prestação de serviços nos contratos de arrendamento mercantil, sendo que a modalidade de leasing financeiro compreende em uma locação seguida de uma opção de compra e venda, faltando a obrigação de fazer, colocando como referência a locação de bens móveis. (SHOUERI 2019, p. 814)

Diante desse fato, o Ministro relator Eros Grau do Superior Tribunal Federal acabou concluindo por meio do julgamento do RE 547.245/SC e do RE 592.905/SC, pela incidência do tributo Imposto Sobre Serviço (ISS) sobre os contratos de arrendamento mercantil, afirmando que apenas no leasing operacional haveria a locação do bem, e nas demais modalidades contratuais de arrendamento, o serviço. (SANTA CATARINA, 2010)

Assim, o julgado não negou o entendimento de que o ISS incidiria apenas sobre as obrigações de fazer, mas preponderou o próprio direito privado e sustentou que o contrato de leasing financeiro se tornou um contrato típico cuja a causa não é a entrega do bem por meio de locação, mas o financeiro, aparecendo a arrendadora como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.

Como relata Shoueri: “financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir”, considerando irrelevante a compra do bem ao final do contrato de arrendamento, já que “toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem”. (2019, p. 814)

Ainda, Carneiro diz que após verificar que lei complementar não define serviço, mas apenas o declara, diante do inc. III do art. 156 da CF, conclui-se que sobre o arrendamento mercantil, o leasing financeiro, contrato autônomo que não é contrato misto, sendo um núcleo de financiamento e não uma prestação de dar, poderia incidir o ISSQN resultando irrelevante a existência de uma compra. (2019, p. 166-167)

O doutrinador ainda relata outra discussão a respeito da incidência do tributo ISS sobre o arrendamento mercantil, sendo em qual município compete o recolhimento do tributo e qual seria a base de cálculo do imposto nessas operações. Em julgamento recente do STJ, entendeu que nos casos de arrendamento mercantil, o ISS deve ser recolhido pelo município em que se encontra localizado o estabelecimento prestador que ocorreu a decisão para a concessão do contrato. (CARNEIRO, 2019, p. 166-167)

Já, o leasing operacional se caracteriza como uma modalidade que se constituiu, de forma essencial, em um contrato de locação, assim, o tributo ISS não pode incidir sobre essa modalidade. (HARADA, 2019, p. 566-602)

Conforme súmula vinculante 31 do Superior Tribunal Federal (STF), o aluguel, do ponto de vista fiscal não pode ser considerado como uma prestação de serviços. A súmula não exonera a prestação de serviços coincidentes a locação de bens móveis do pagamento do tributo. Dessa forma, se houver a locação do bem, como a prestação de serviços, apenas incide o ISS na prestação de serviços. (CAPARROZ, 2019, p. 759).

Assim, conclui-se que há a incidência do tributo ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil, mas em alguns casos, também pode haver a incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), sendo este tributo devido quando o bem for imóvel, no momento do exercício da opção de compra do bem pelo arrendatário. (CARNEIRO, 2019, p. 106)

No *leasing-back*, incide o tributo ISS por ser uma modalidade de arrendamento mercantil, e ainda por ser um negócio jurídico, quando o proprietário do bem o aliena em favor de uma empresa de leasing e no mesmo ato o aliena em favor da pessoa que era sua proprietária, vindo ao final do contrato optar pela opção de compra do bem, este acaba retornando ao antigo proprietário.

Dessa forma, se o arrendatário optar pela compra do bem, ocorrerá uma nova incidência do tributo ITBI, pelo fato de que se trata de uma nova transmissão do bem, sendo um novo fato gerador para a incidência do tributo. (CARNEIRO, 2019, p. 106)

Por último, temos as modalidades de *self* leasing e o leasing internacional. Segundo Harada, sobre o leasing internacional há apenas a incidência da tributação do ISS:

O leasing internacional sujeita-se apenas ao ISS nos termos do art. 1.º, § 1.º; da LC 116/2003, e item 15.09 da lista anexa c.c. o art. 156, III, da CF. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ, que editou a Súmula 138, segundo a qual incide o ISS. Outros sim, existem decisões afastando a incidência do ICMS especificamente sobre as operações de leasing internacional. (2019, p. 501)

Diante da modalidade de leasing internacional, havia uma grande discussão sobre a incidência ou não do tributo ICMS, sendo tema principal desde presente estudo, como também, em relação aos contratos de leasing financeiro e o lease back havia discussões a respeito da incidência ou não do tributo, mas como já acima exposto, nestes contratos apenas há a incidência do tributo ISS.

Apresentados os tributos que incidem nas modalidades de arrendamento mercantil, a modalidade de leasing internacional, como sua tributação será o tema do próximo tópico.

3.3 LEASING INTERNACIONAL

O contrato de arrendamento mercantil internacional é conhecido como leasing importação pelo fato de que o bem, o objeto a que se refere o contrato de arrendamento é proveniente do exterior, sendo também reconhecido como leasing exportação, quando o bem presente no contrato é remetido para o exterior. (LOMBARDI, 2010. p. 62)

Conforme o doutrinador Arnaldo Wald, os contratos internacionais tiveram sua conceituação ampliada para que fosse alcançada as operações objetivamente internacionais e as subjetivamente internacionais. Já, os contratos internacionais por acessoriedade, em que há a transferência, a modificação contratual de forma objetiva ou subjetivamente internacional, bem como a delegação se caracterizam por serem contratos internos, derivados de contratos internacionais. (WALD, 1985 *apud* LOMBARDI, 2010, p. 62-63)

Como já mencionado anteriormente, a resolução do Banco Central nº 2.309/96, bem como a lei nº 6.099/74, dentre outros decretos, regulamentam o leasing internacional, indicando quais os tributos que nela incidem.

Esta modalidade é autorizada para se estabelecer conforme a resolução do Banco Central nº 2309/96, a qual em seu artigo 11 dispõe que: "Podem ser objeto de arrendamento bens móveis, de produção nacional ou estrangeira, e bens imóveis

adquiridos pela entidade arrendadora para fins de uso próprio da arrendatária, segundo as especificações desta." (BRASIL, 1996)

Entretanto, conforme o artigo 10º da lei nº 6.099/74, para que seja preservada a economia nacional, determina expressamente a entrada de determinado bem de origem estrangeira, não sendo qualquer bem que pode entrar no país. Assim, a lei nos diz que:

Art. 10. Somente poderão ser objeto de arrendamento mercantil os bens de produção estrangeira que forem enumerados pelo Conselho Monetário Nacional, que poderá, também, estabelecer condições para seu arrendamento a empresas cujo controle acionário pertencer a pessoas residentes no exterior. (BRASIL, 1974)

Dessa forma, apenas os bens de produção estrangeira e que forem enumerados de acordo com o Conselho Monetário Nacional é que poderão ser objeto da referida modalidade contratual de arrendamento mercantil.

Ainda, no artigo 16º, caput e §1º, da mesma lei, determinou que os contratos de leasing internacional devem ser submetidos ao registro do Banco Central do Brasil, conforme as normas de concessão de registro, expedidas pelo Conselho Monetário Nacional, devendo ser observadas algumas condições para tanto.

Como dispõe o artigo:

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

1º-O Conselho Monetário Nacional estabelecerá as normas para a concessão do registro a que se refere este artigo, observando as seguintes condições:

- a) razoabilidade da contraprestação e de sua composição;
- b) critérios para fixação do prazo de vida útil do bem;
- c) compatibilidade do prazo de arrendamento do bem com a sua vida útil;
- d) relação entre o preço internacional do bem o custo total do arrendamento;
- e) cláusula de opção de compra ou renovação do contrato;
- f) outras cautelas ditadas pela política econômico-financeira nacional.

2º - Mediante prévia autorização do Banco Central do Brasil, segundo normas para este fim expedidas pelo Conselho Monetário Nacional, os bens objeto das operações de que trata este artigo poderão ser arrendados a sociedades arrendadoras domiciliadas no País, para o fim de subarrendamento.

3º - Estender-se-ão ao subarrendamento as normas aplicáveis aos contratos de arrendamento mercantil celebrados com entidades domiciliadas no exterior.

4º - No subarrendamento poderá haver vínculo de coligação ou de interdependência entre a entidade domiciliada no exterior e a sociedade arrendatária subarrendadora, domiciliada no País.

5º - Mediante as condições que estabelecer, o Conselho Monetário Nacional poderá autorizar o registro de contratos sem cláusula de opção de compra bem como fixar prazos mínimos para as operações previstas neste artigo. (BRASIL, 1974)

Diante das condições apresentadas para o registro dessa modalidade de arrendamento, merece destaque o §5º do artigo acima, que menciona haver o registro do arrendamento mercantil internacional sem cláusula de opção de compra do bem ao final do contrato pelo arrendatário, mediante os requisitos estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional.

A intervenção do Conselho Monetário Nacional na modalidade de leasing é uma forma de preservar a economia nacional e evitar que haja remessas de lucros para o exterior de forma indevida. Nesses termos, Rodolfo de Camargo Mancuso, citado por Antônio da Silva Cabral diz que:

[...] o leasing é fator de desenvolvimento da economia nacional, pois contribui para o aumento do lucro das empresas em expansão, soluciona o problema da falta de capital de giro próprio e coopera para que as empresas tenham seu equipamento modernizado. Ora, permitir a entrada de bens de capital estrangeiro poderá prejudicar o impulso da produção nacional desses mesmos bens. Por isso, também o final do dispositivo usa de cautela no tocante a as operações de leasing com pessoas que detenham controle acionário, eis que, do contrário, o leasing poderia converter-se num meio de envio de lucros para o exterior, de modo a prejudicar nossa economia. (MANUSO, 2002, p. 37)

Por fim, temos o disposto do artigo 17º da lei 6.099/74 que validou a entrada de bens, objeto dessa modalidade de arrendamento, no território nacional. Por serem bens contratados por entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se sujeitam ao regime de admissão temporária, que trata o decreto nº 37 de 1966, mas se submetem a todas as normas que regem a importação. (BRASIL, 1974)

Em outras palavras, o artigo diz que havendo a importação de bens na forma contratual de leasing internacional, e posteriormente ocorra o retorno desses bens aos seus países de origem, não se suspenderá os tributos incidentes sobre a importação, sendo aplicável a entrada de bens no país em regime de admissão temporária. (LOMBARDI, 2010, p. 65)

No leasing internacional, os bens importados ao serem despachados nas autoridades alfandegarias exigem o recolhimento de alguns tributos, como o Imposto de Importação (II), Imposto Sobre os Produtos Industrializados (IPI), o ICMS, a Contribuição do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público Importação (PIS/PASEP-Importação), e a Contribuição

para Financiamento da Seguridade Social Importação (COFINS-Importação). (LOMBARDI, 2010, p. 66)

Dentre os tributos mencionados, permanecia a discussão sobre a incidência do tributo ICMS sobre a modalidade de leasing internacional, devido a alteração do art. 155 IX, §2º da CF e pela Emenda Constitucional 33/01, que passou a prever a incidência do ICMS sobre a entrada do bem ou mercadoria, independentemente de sua finalidade, invocando a incidência do ICMS–Importação independente da natureza jurídica do negócio que fundamentou a entrada do bem no país. (SILVA, 2018, p. 40)

Assim, a discussão, bem como o entendimento dos tribunais superiores em relação a incidência ou não do tributo ICMS sobre a modalidade contratual de leasing internacional, será apresentado no próximo capítulo.

4 A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO ICMS SOBRE O LEASING INTERNACIONAL

Diante da apresentação dos capítulos anteriores, o histórico do arrendamento mercantil, suas modalidades de contratos, como os tributos que as incidem, de forma geral, os contratos de arrendamento mercantil, foram amplamente analisados como forma introdutória ao tema principal, a incidência do tributo ICMS sobre o leasing internacional.

Assim, o presente capítulo apresenta a incidência do tributo ICMS sobre o leasing internacional, de forma ampla, trazendo as discussões diante do tema, a decisão proferida pelo STF, como a sua interferência na economia do país.

4.1 ICMS E A EMENDA 33/2001

O ICMS tomou forma antes de ser delineado na Constituição Federal de 1988 como um tributo estadual. O atual tributo sobre as operações relativas a circulação de mercadorias, possui como origem, no sistema tributário, a introdução na Reforma Tributária prevista na Emenda Constitucional 18/1965, a qual acabou não entrando em vigor pelo fato de que fora substituída pela Constituição de 1967. (HARADA, 2017, ebook)

Entretanto, com a Constituição de 1969, as características do ICM da constituição anterior ficaram mantidas, sendo que não havia a incidência do tributo

sobre as operações realizadas por pessoas físicas, sem caráter habitual, limitada a incidência do tributo apenas sobre as operações realizadas por comerciantes, produtores ou industriais. (HARADA, 2017, ebook)

Com o advento da Constituição de 1988, o ICM sofreu algumas mudanças que acabou alterando o tributo ICMS, incorporando operações relativas a circulação de mercadorias, como a prestação de serviços de transportes intermunicipais, interestaduais e de comunicação, deixando seu fato gerador mais amplo. (HARADA, 2017, ebook)

Assim, com a regulamentação desse tributo, a Constituição CF/88 determinou de forma minuciosa e completa as suas características no artigo 155, em seus incisos e parágrafos.

O inc. II do artigo 155 da Constituição Federal, dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos 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.” (BRASIL, 1988)

Diante desse inciso, se destaca as operações envolvendo a circulação de bens ou de mercadorias, a qual está intimamente ligada a circulação do bem, possuindo como intuito o comércio.

Em relação ao fato gerador dessas operações, se instalou a tese de que com a saída física de qualquer mercadoria haveria a incidência do tributo ICMS, consolidando como entendimento de que a circulação jurídica da mercadoria se caracterizava como o fato gerador da incidência do tributo. (MAUTONE, 2015, p. 165)

A esse fato gerador, diz o doutrinador Kiyoshi Harada:

O STF não chegou a definir uma posição clara a respeito. Porém, é certo que o exame atento de vários de seus acórdãos prolatados no início da discussão doutrinária, permite concluir que aquela Alta Corte de Justiça deixou sinalizada a tese de que a “circulação de mercadoria” não significa apenas circulação jurídica, mas também não admite a tributação de todo e qualquer deslocamento físico da mercadoria, mas somente daquele que representa uma movimentação em direção ao consumo. (2019, p. 495)

Segundo o doutrinador, o STF não chegou a definir uma posição clara a respeito do conceito de circulação de mercadorias, nem mesmo ao que se dispõe no inciso II do art. 155 da CF/88, mas acabou modificando algumas súmulas, como a

súmula nº 573 do STF e a súmula nº 166 do STJ, diante do entendimento majoritário sobre o tema.

Ao exposto sobre o fato gerador do tributo ICMS, o ICMS-Importação, configura como um tributo que onera sobre a circulação internacional do bem, apresentado desde 1983 como uma estrutura constitucional, por meio da emenda 23/3. (OLIVEIRA, 2013, p. 4)

Com a regulamentação do tributo ICMS, a Constituição Federal, em sua redação originária, manteve de certa forma a redação da emenda, determinando em seu artigo 155 inc. IX, alínea a que o tributo ICMS incide:

IX – 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; (BRASIL, 1988)

Diante da redação originária, muitas foram as discussões em relação a incidência da arrecadação do tributo ICMS-Importação, tendo dentre essas discussões a argumentação de que o tributo ICMS somente incidiria sobre a mercadoria, com a finalidade para o comércio, e não sobre o bem de uso próprio, como nas importações realizadas por pessoas físicas. (MAUTONE, 2015, p. 166)

Em outras palavras, como diz Harada:

O texto original referia-se à incidência do imposto sobre a mercadoria do exterior, “ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo de estabelecimento”. Tratava-se de mera incorporação na Constituição de 1988 do texto da EC 23/ 83, que surgiu como uma reação do Legislativo contra a jurisprudência do STF que firmou o entendimento sobre tributação de bem de consumo ou aquele integrante do ativo fixo. As novas expressões mais amplas inseridas pela EC33/ 2001 – “bem ou mercadoria”, “ainda que não seja contribuinte habitual do imposto” e “qual quer que seja a sua finalidade” – acabaram por balançar a firme jurisprudência do STF vigente. (2017, ebook)

Com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, a fim de alterar a alínea a do inc. IX, do artigo 155 da Constituição Federal, passou a prever que o tributo ICMS incidiria sobre:

IX – O ICMS incidirá: (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 tiver situado o domicílio ou o destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (BRASIL, 1988)

Diante dessa alteração, ficou explícito que o dispositivo constitucional é claro ao prever a incidência da arrecadação do tributo, sem nenhuma distinção, a toda mercadoria ou bem importado do exterior por pessoa física ou jurídica, sendo que até o presente momento a jurisprudência do STF relatava que não havia a incidência do tributo nas operações de importação de bens por pessoas físicas ou jurídicas que não eram contribuintes do imposto.

Com a introdução da nova redação, segundo Harada, surgiu uma reação do legislador Constituinte, tendo em vista o posicionamento adotado pela Corte Suprema em relação a não incidência do imposto sobre os bens importados para o uso próprio. (HARADA, 2017, ebook)

O doutrinador ainda relata que para que houvesse a resolução da controvérsia, após o advento da emenda 33/2001, o STF acabou proferindo o entendimento de que não há a incidência do ICMS sobre as operações de leasing previstas no art. 3º da LC 87/96, inc. VIII, não possuindo aplicação em relação ao leasing internacional, mesmo que o texto normativo não faça nenhuma distinção.

Ao seu entender dispõe que:

No nosso entender, a EC 33/ 2001 ampliou o campo de incidência do ICMS nas importações, não mais limitadas a mercadorias, pelo que qual quer pessoa física ou jurídica que promova a importação de bens passa a ser contribuinte do ICMS, independentemente de haver ato de mercancia ou não, bastando a simples entrada de um bem a qual que título. (Harada, 2017, ebook)

Em que pese o entendimento de Harada, o legislador infringiu alguns princípios da separação dos poderes, gerando uma discussão a respeito da incidência ou não desse tributo sobre o leasing internacional, com reflexo a área de serviços nacionais, que estão fora do âmbito da incidência do tributo.

Em relação a controvérsia, o STF entendeu que diante do inc. VIII do art. 3 da LC 87/96, a aplicação no âmbito do arrendamento mercantil seria apenas na forma interna, conforme julgado no RE 206.069. (SÃO PAULO, 2008)

Assim, o art. 155 inc. IX gerava discussões em sua forma originária e com a vigência da emenda 33/2001 parte dessas discussões foram sanadas, como outras novas vieram à tona, podendo concluir que pode haver a incidência ou não do tributo

ICMS sobre cada forma de interpretação dos incisos, e da emenda, levando a considerar tal tema uma lacuna no ordenamento, apenas com julgados a sustentar a não incidência do tributo ICMS sobre o leasing internacional.

Ainda, cabe identificar as discussões apresentada pelos tribunais, como a decisão final proferida pelo STF.

4.2 Controvérsias Sobre o Tema

Diante do tópico anterior, em relação ao art. 155 inc. IX alínea a da CF o contrato de leasing internacional, com a entrada do bem ao país, tem como objetivo a propriedade do arrendante. Se não houver a previsão de transferência de domínio com a compra do bem arrendado ao final do contrato, não há a circulação jurídica dos bens a que se refere o art. 155 inc. II da CF, concluindo desse fato o afastamento da incidência do tributo ICMS.

O julgado proferido pelo STF no RE nº 206.069 de SP, em relação ao entendimento sobre o tema, seria devida a incidência do tributo ICMS sobre a importação de mercadorias, sendo irrelevante a natureza do negócio jurídico que fundamentou a importação, bem como a arrecadação deveria incidir sobre qualquer tipo de arrendamento internacional. (MAUTONE, 2015, p. 169)

Reexaminando o entendimento no referido recurso, o STF acabou reformulando, sustentando que o tributo ICMS não incidiria na importação de aeronaves, como equipamentos ou peças de aeronaves sobre o regime de arrendamento mercantil, pois este regime não implicaria na transferência do bem ao arrendatário, sendo que o pressuposto para a incidência do tributo seria a circulação de mercadoria, proferindo o RE 46.1968. (SÃO PAULO, 2007)

Mesmo com o julgamento, a discussão em torno da nova redação conferida a letra a do inc. IX do § 2º do art. 155 da CF continuou a sustentar que a incidência do tributo em relação a natureza jurídica do negócio confere a importação, a circulação jurídica, entendida como uma operação que implica a transferência de propriedade, sendo irrelevante para os fins de tributação do ICMS diante da nova redação conferida pela emenda constitucional 33/2001. (HARADA, 2017, ebook)

Em relação as discussões instaladas, segundo Harada, nada impediria o legislador de criar um quarto imposto estadual com o nome de ICMS, sendo diferente daquele que se subtrai do inc. II do art. 155 da CF, sem haver nenhuma confusão

sustentando que o ICMS referido em determinado inciso não precisaria expressar circulação de mercadorias. (2017, ebook)

Assim, conforme o doutrinador, dizer que o ICMS no referido no inc. II também incidi sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, independentemente de sua finalidade, seria o mesmo que afirmar que o ICMS não poderia se caracterizar pela circulação jurídica, tratando este tributo em um autêntico imposto sobre o transporte ou de deslocamento da mercadoria.

A esse fato o ICMS não pode esperar que o aspecto da circulação jurídica exigir uma transferência de propriedade, o que não vem a ocorre com o leasing internacional.

Em relação a essas determinações perante o STF houve de fato a dúvida redação conferida pela emenda constitucional 33/2001 a alínea a do inc. IX § 2º do art. 155 da CF, sendo que não se poderia determinar uma competência impositiva para os estados instituírem um imposto que fosse diferente daquele descrito no art. 155 inc. II. Se houvesse essa determinação, caberia a lei ordinária instituir um novo ICMS mediante definição de seu respectivo fato gerador, como acima exposto. (HARADA, 2019, p. 501)

E se houvesse a definição desse novo fato gerador, a relação de prestação de serviços poderia se abalar em relação aos serviços que não fossem de comunicação ou transporte internacional, havendo invasão de competência tributária ao município a quem caberia tributar o serviço de leasing.

Diante dessas controvérsias, para que fossem contidas, em relação ao leasing operacional de natureza internacional, foi rediscutida em regime de repercussão geral perante o RE nº 540.829/SP e ao que tange o leasing financeiro, o STF posicionou-se pela incidência do ISS, afastando o tributo ICMS sobre o arrendamento mercantil internacional. (SÃO PAULO, 2014)

Conforme apresentada as discussões, o STF diante do RREE nos 592.905 e 547.242 acabou proferindo a decisão de que incidiria sobre o leasing financeiro o tributo ISS. (SANTA CATARINA, 2010)

Conforme dispõe Harada, diante da possível bitributação em relação ao ICMS sobre o leasing financeiro, diz que o leasing nacional, como internacional se sujeitaria a incidência do tributo ISS, pelo fato da Constituição vigente não ressaltar essa bitributação que poderia ocorrer, em relação a incidência do ICMS, bem como do tributo sobre a importação. (2017, ebook)

Desse fato, o leasing internacional se sujeita apenas ao ISS nos termos do artigo 1º, § 1º da LC 116/2003, como no item 15.09 da lista anexa c.c. e art. 156, inciso II da CF. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ, que editou a súmula nº 138, referente a incidência do ISS, como também há outras decisões que afastam o tributo ICMS sobre o leasing internacional, como acima exposto, o RREE nos 592.905 e 547. (HARADA, 2017, ebook)

Ademais, diante das discussões da incidência do ICMS no inc. II do artigo 155 da Constituição Federal, não poderia se considerar o aspecto da circulação jurídica exigindo a transferência de propriedade, como ocorre no leasing internacional, sendo que este caracteriza-se o fato gerador do ISS e não do ICMS ainda que haja previsão de uma opção de compra e venda. (HARADA, 2017, ebook)

Assim, ante ao exposto em relação a tributação do ICMS sobre o leasing internacional, a decisão proferida pelo STF acabou dando fim as controvérsias, relatando a incidência do tributo sobre tal modalidade de arrendamento mercantil.

4.3 Decisão proferida pelo STF

Como apresentado nos tópicos anteriores, desde a vigência da lei originária que instituiu o tributo do ICMS, regulamentando-o ao ordenamento jurídico, muitas foram as discussões acerca da tributação sobre a mercadoria com a finalidade para o comércio e não sobre o bem de uso próprio, como nas importações feitas por pessoas físicas, gerando algumas controvérsias sobre o tema.

A Emenda Constitucional 33/2001 alterou a vigência da Constituição Federal a fim de sanar as controvérsias, bem como previu a incidência da arrecadação do tributo ICMS, sem nenhuma distinção, a toda mercadoria ou bem importado do exterior por pessoa física ou jurídica.

Com a alteração da emenda 33/2001 em relação aos julgados várias outras discussões vieram à tona sobre a incidência ou não do tributo ICMS sobre o leasing internacional.

Diante disso, fora julgado o RE nº 540.829/SP, sendo reconhecida a existência de repercussão geral sobre a matéria constitucional, como acima exposto, o STF encerrou de forma definitiva a controvérsia decidindo, por maioria dos votos, que não há incidência do ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, o leasing internacional. (HARADA, 2019, p. 502)

O recurso, diante dos relatores:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. 2. A alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda). 3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. em 30-5-2007, DJe 23-8-2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. 4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. 5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra. 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, a, da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (BRASIL, 2014)

Sustenta a tese do eminente Ministro Relator Gilmar Mendes:

O ICMS não pode ser visto, atualmente, como um imposto incidente apenas sobre operações mercantis e alguns serviços, mas também como um imposto que incide sobre importações. Poder-se-ia ter-lhe conferido nova denominação, mas o Constituinte Derivado optou por manter a tradicional nomenclatura. (BRASIL, 2015)

Conforme sustenta, o tributo ICMS poderia conferir uma nova denominação pelo constituinte, ou seja, o Constituinte Derivado poderia prever uma nova instituição de um quarto imposto para os Estados, diante do princípio da não bitributação jurídica, sendo este um princípio implícito, que decorre da discriminação da constituição do imposto.

Segundo o doutrinador Harada a situação de insurgência de um novo tributo, além daquele já constituído em lei ocorreu em relação ao COFINS-Importação, ao PIS/PASEP-Importação. (2019, p. 502)

Assim, é facultado ao Constituinte Derivado aumentar o rol dos impostos, daqueles conferidos de forma prévia a cada entidade política, não confundindo a

competência tributária conferida a União, diante das limitações predeterminadas no art. 154 da CF. (BRASIL, 1988)

Contudo, não surgiria efeitos se o Constituinte conferir uma competência tributária na forma privada para que o Estado institua determinado imposto, como o ICMS com características próprias do artigo 155 inc. II, e ao mesmo tempo, do § 2º da CF, descaracterizando o tributo previsto no caput fazendo com que ele incida sobre a entrada de bens ou mercadorias sem que houvesse a operação relativa a circulação de mercadoria, que implica a compra e venda, conforme interpretação do STF, a circulação jurídica. (HARADA, 2019, p. 504)

Com a decisão proferida pelo STF, ao alterar o elemento do fato gerador do ICMS, a circulação de mercadorias, tal tributo deixou de ser aquele o qual o art. 155 inc. II se refere, como não importando a denominação mantida, se não houver a circulação jurídica, o ICMS não configura como o imposto previsto no caput do artigo e inciso supracitado. (HARADA, 2019, p. 504)

Ao obter característica de imposto novo o ICMS não poderá prescindir por lei ordinária que venha instituí-lo tendo como a definição de seu fato gerador, a entrada do bem importado do exterior por pessoa jurídica como por pessoa física, não se incluindo em arrendamentos mercantis que resultam do exterior, como o leasing internacional, sob penas de invadir outras esferas de competência. (HARADA, 2019, p. 504)

Assim, diante da decisão proferida pelo STF, esta passou a conferir como única interpretação, em relação ao disposto no inc. 155 § 2º, inc. IX letra a da CF, exigindo que haja a circulação jurídica do bem ou mercadoria importados do exterior para haver a incidência do ICMS, sendo previstos no artigo 155 caput da CF.

Conforme exposto, em que pese a decisão proferida, o Estado deixa de ganhar com a tributação do bem com a simples entrada ao país, como também deixa de ganhar se ao final do contrato de locação não houver a compra do bem arrendado.

Ainda, pode-se dizer que, se persiste a emenda constitucional, como o artigo constitucional acima mencionado, não havendo uma reformulação em lei para tanto, podendo ainda gerar discussões futuras acerca do tema.

Como já explanado, poderia o Constituinte Derivado proferir uma nova tributação do ICMS sobre o contrato de leasing internacional, de forma a não confundir com o exercício de competência da União, como de outros entes.

Conforme o Doutrinador Schoeri há uma discriminação de competências tributárias, acompanhada de uma autonomia financeira atribuída as pessoas jurídicas de direito público, como requisito para haver um sistema federal. (2005, p. 342-353)

No Brasil, sempre se optou pela repartição rígida das competências, atribuindo a cada um dos entes federativos uma parcela de competência, com possibilidade de instituição de diferentes figuras impositivas, para impedir o excesso de tributação sobre uma mesma manifestação de riqueza. Assim, o cuidado de impedir dois entes tributantes se servir de uma mesma fonte. (SCHOERI, 2005, p. 342-353)

O entendimento do STF se preocupou com a delimitação do próprio núcleo material e econômico de cada espécie exacional, ou seja, cada ente, com pena de recair de forma dupla o exercício de competência tributária sobre uma mesma capacidade contributiva, sendo que com a mera entrada de mercadoria, estaria sujeita a uma bitributação pelo imposto federal, como pelo imposto estadual. (SILVIA, 2016, ebook)

Se ocorresse a esse fato, o ICMS-Importação se tornaria um imposto de importação, caso triunfasse o posicionamento do Ministro Gilmar Mendes em relação a tributação de forma independente da opção de compra do bem, ora arrendado. Se houvesse a permissão de tal incidência significaria dizer em uma nova espécie tributária desvinculada com o fato gerador do ICMS. (SILVA, 2016, ebook)

Assim, com a tributação do ICMS-Importação em relação a apenas opção de importação sob a modalidade de leasing internacional, ou seja, apenas com a entrada do produto ao país configuraria uma bitributação de impostos, se ao final do contrato de arrendamento não houver a opção de compra em relação ao bem, não causando prejuízos significantes ao país, pois se houvesse a tributação em relação a esses fatos, seria ilícito dois entes ganharem por uma mesma tributação.

5 CONCLUSÃO

Diante dos capítulos apresentados, o tema principal, a incidência do tributo ICMS no leasing internacional fora amplamente analisado neste presente trabalho, tendo como foco a maior informação, compreensão do tributo, como a sua incidência em relação ao arrendamento mercantil internacional.

Conforme demonstrado no primeiro capítulo, como forma introdutória ao tema principal, a história do leasing, mais precisamente, o arrendamento mercantil, se originou nos Estados Unidos como um tipo contratual com a alternativa de financiamento para as empresas. Este novo contrato acabou tomando forma e adentrou ao ordenamento jurídico brasileiro, como aos demais países, trazendo modernização para as empresas e para o direito empresarial.

Ainda, o primeiro capítulo abordou a conceituação do contrato de arrendamento mercantil, sua natureza jurídica, a qual diante da maioria doutrinária se inclui aos contratos mistos, como apontou algumas modalidades do contrato de leasing que diversificam e dão forma a modos distintos do arrendamento mercantil.

Já o segundo capítulo, como continuação do primeiro, analisou cada modalidade contratual do arrendamento mercantil, abordou os tributos incidentes sobre essas modalidades de contrato, sendo que de forma geral há apenas a incidência do tributo ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil, como a discussão do tema em relação a incidência do tributo ICMS sobre a modalidade de leasing internacional.

Com a introdução dos demais capítulos, o terceiro capítulo apresentou o tema principal desta pesquisa, a incidência do tributo ICMS sobre o contrato de leasing internacional, expondo o tributo ICMS e a Emenda Constitucional 33/01, como as controvérsias sobre o tema, ou seja, a discussão instalada em relação a incidência desse tributo sobre a modalidade de leasing internacional, devido a alteração do art. 155 IX, §2º da CF feita pela Emenda.

Por fim, o capítulo apresentou a decisão proferida pelo STF, com o objetivo de sanar todas as controvérsias, discussões acerca da incidência do tributo sobre o leasing internacional, proferindo como única interpretação, a não incidência do tributo sobre essa modalidade de contrato.

Diante do tema apresentado nos capítulos, o arrendamento mercantil é um contrato recente, que diante de uma de suas modalidades, o leasing internacional, trouxe a discussão ao ordenamento jurídico em relação a tributação do ICMS.

Com a ampla análise das discussões e com a decisão proferida pelo STF, pela não incidência da tributação sobre o contrato de leasing internacional, se concluiu que o Estado deixa de ganhar com a tributação do bem com a simples entrada ao país, como também deixa de ganhar se, ao final do contrato de locação não houver a compra do bem arrendado.

Assim, a decisão se preocupou com a delimitação do próprio núcleo material e econômico de cada ente, com pena de recair de forma dupla o exercício de competência tributária sobre uma mesma capacidade contributiva, neste caso a tributação do ICMS, sendo que com a mera entrada de mercadoria, estaria sujeita a uma bitributação pelo imposto federal, como pelo imposto estadual.

Isto posto, pode-se concluir que a decisão do STF fora escoreita ao tema, não havendo prejuízos significantes na economia, pois com a tributação em relação a simples entrada do bem ao país, seria ilícito dois entes ganharem por uma mesma tributação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017.

BRASIL. **Lei nº 6.099 de 12 de setembro de 1974**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6099.htm. Acesso em: 21 fev. 2020.

BRASIL. **Lei nº 7.132 de 26 de outubro de 1983**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7132.htm. Acesso em: 23 fev. 2020.

BRASIL. **Resolução nº 2.309 de 28 de agosto de 1996**. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/45787/Res_2309_v6_L.pdf. Acesso em: 24 de fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processo: 540.829. Relator: Min. Gilmar Mendes. **Diário de Justiça**. Brasília, 16 novembro 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur285073/false>. Acesso em 9 jun. 2020

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, v. 3

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Elementos do contrato de arrendamento mercantil (leasing) e a propriedade do arrendatário**. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/521/r14322.PDF?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 20 fev. 2020.

GOMES, Jonathan Faria. **O contrato de Leasing e suas modalidades**. Disponível em:

https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/37689/63.pdf?sequence=1_
Acesso em: 20 fev. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2017. 239v. Disponível em: <https://www.passeidireto.com/lista/77342729-direito-empresarial-tributario/arquivo/68638757-icms-doutrina-e-pratica-2017-kiyoshi-harada>. Acesso em: 7 maio 2020

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

INSTITUIÇÃO RESPONSÁVEL PELA PUBLICAÇÃO. **STF julga incidência de ICMS em leasing internacional**. 02 de novembro de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-nov-20/stf-julga-incidencia-icms-leasing-internacional-nesta-quarta-feira>. Acesso em: 04 jun. 2020

INSTITUIÇÃO RESPONSÁVEL PELA PUBLICAÇÃO. **Não incidi ICMS sobre importações por leasing, decide Supremo**. 11 de setembro de 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-set-11/nao-incide-icms-importacoes-leasing-decide-supremo>. Acesso em: 04 jun. 2020.

LEÃO, Cristiano Maciel Carneiro. **A Emenda Constitucional 33/01 e o “Novo” ICMS – Importação**. Manutenção da “Transferência de Titularidade” como Núcleo Constitucional da Materialidade do ICMS – Importação. Disponível em: <https://leto.pucsp.br/bitstream/handle/7782/1/Cristiano%20Maciel%20Carneiro%20Leao.pdf>. Acesso em: 15 maio 2020.

LOMBARDI, Marcele de Andrade. **Incidência do ICMS na Importação de Mercadorias Mediante Contrato de Arrendamento Mercantil (Leasing)**. Disponível em:

http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/1261/Marcelle%20de%20Andrade%20Lombardi_trabalho.pdf?sequence=1. Acesso em: 20 fev. 2020.

MARIANI, Irineu. **Contratos Empresariais: atualizados pelo Código Civil 2002 e leis posteriores**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro, Forense, 2002.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: contratos e obrigações comerciais**. 19 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MAUTONE, Débora Cunha. **O ICMS Importação no contrato de leasing internacional**. Disponível em:

https://www.unigran.br/dourados/revista_juridica/ed_anteriores/33/artigos/artigo11.pdf
f. Acesso em: 17 abr. 2020

NEGÃO, Ricardo. **Curso de direito comercial e de empresa: títulos de crédito e contratos empresariais**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, v. 2.

OLIVEIRA, Maurine Morgan Pimentel. **O fato gerador do ICMS-Importação: Questões controvertidas e perspectivas**. Disponível em: <https://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-10-AUTOR-MAURINE-MORGAN-PIMENTEL-DE-OLIVEIRA.pdf>. Acesso 17 abr. 2020

RIZZARDO, Arnaldo. **Leasing: Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro**. 6 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

SANTA CATARINA, Superior Tribunal Federal. Re. 547245. Rel. Ministro Eros Grau. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Ano 2010, v. 99, p. 175-200, mar. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174278/false>. Acesso em: 17 jun. 2020

SANTA CATARINA, Superior Tribunal Federal. Re. 592905. Rel. Ministro Eros Grau. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Ano 2010, mar. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso em: 17 jun. 2020

SÃO PAULO, Superior Tribunal Federal. Re. 206069. Rel. Ministro Cármen Lúcia. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Ano 2008, set. 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2126/false>. Acesso em 10 jun. 2020

SÃO PAULO, Superior Tribunal Federal. Re. 46.1968. Rel. Ministro Eros Grau. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Ano 2007, set. 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur5812/false>. Acesso em 9 jun. 2020

SÃO PAULO, Superior Tribunal Federal. Re. 540.829. Rel. Ministro Gilmar Mendes. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Ano 2014, nov. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur285073/false>. Acesso em 10 jun. 2020

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutórias e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Nathália Ayres Queiroz. **Do ICMS Incidente Sobre as Importações – Delimitação da Materialidade e suas Implicações**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Nath%C3%A1lia-Ayres-Queiroz-da-Silva-OK.pdf>. Acesso em: 04 de jun. 2020. (ebook)

SILVA, Nathália Ayres Queiroz. **Delimitação do ICMS** – Importação e a implicação no leasing internacional. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-26/nathalia-queiroz-icms-importacao-leasing-internacional>. Acesso em: 20 mar. 2020.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: contratos. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela minha vida, e por me ajudar a ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo do curso.

A minha família, em especial aos meus pais, que sempre foram solícitos e prezaram pela minha educação, me incentivaram e apoiaram a superar tantos momentos difíceis e compreenderam a minha ausência enquanto eu me dedicava a realização deste trabalho.

Aos amigos, que estiveram comigo todos esses anos, bem como aos meus colegas de trabalho por todo o apoio e amparo, que muito contribuiu para a realização deste trabalho.

Aos professores que me ensinaram lições de vida, ensinamentos e correções, permitindo apresentar um melhor desempenho no meu processo de formação profissional ao longo do curso, por todos os conselhos, pela ajuda e pela paciência com qual guiaram o meu aprendizado.