

O ICMS IMPORTAÇÃO NO CONTRATO DE LEASING INTERNACIONAL

THE ICMS IMPORTS IN CONTRACT OF INTERNATIONAL LEASING

Débora Cunha MAUTONE¹

Resumo: O presente artigo tem por objeto a tributação pelo ICMS nos contratos de leasing internacional, seu aspecto legal e jurisprudencial. Justifica-se o estudo pela importância que o contrato de leasing internacional possui no meio empresarial. Frente a um cenário de constante progresso tecnológico, investir em um equipamento mais moderno muitas vezes revela-se imprescindível à sobrevivência empresarial, e uma das possibilidades, caso o empresário não disponha de capital necessário para a aquisição do bem, é utilizar-se do arrendamento mercantil. Nesse diapasão, o estudo da incidência do ICMS nestes contratos revela-se importante para os operadores do Direito; afinal, o custo trazido pela tributação afetará o planejamento de custos do importador e se mostrará importante na definição sobre a viabilidade ou não da avença.

Palavras-chave: ICMS. Importação. *Leasing* Internacional.

Abstract: *The present work deals with taxation from ICMS Import in the international lease agreement.*

Key words: ICMS. Import. Lease agreement.

Sumário: 1. Do contrato de *leasing* ou arrendamento mercantil. 2. O ICMS na importação. 2.1. A incidência do ICMS Importação sobre o contrato de *leasing* internacional. 3. Considerações finais. 5. Referências.

1. DO CONTRATO DE LEASING OU ARRENDAMENTO MERCANTIL

O *leasing* ou arrendamento mercantil trata-se de uma espécie de contrato de locação no qual ao locatário é facultado, ao final do prazo do acordo: renovar a

¹ Especialista em Direito Público pela Universidade Cândido Mendes. Especialista em Direito Tributário e em Ciências Penais pela Universidade Anbagueira-Uniderp. Especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas. Procuradora da Fazenda Nacional. E-mail: debora.mautone@pgfn.gov.br

locação, prorrogando o contrato; não renovar a locação, rescindindo o contrato; ou adquirir o bem mediante o pagamento de uma quantia denominada valor residual garantido (VRG).

O contrato de *leasing* surgiu nos Estados Unidos da América, sendo que a expressão *leasing* advém do verbo *to lease*, que significa arrendar. Segundo SILVA (2010), o nascimento do instituto data de 1952, com a criação da *United States Leasing* por D. P. Boothe Jr.

Referido autor afirma que o sucesso deste tipo de contrato fez com que fórmula rapidamente fosse espalhada pelo mundo, principalmente pela Europa, e que sua chegada ao Brasil remonta a década de 1970, em razão de um artigo publicado por Arnoldo Wald.

O instituto foi regulamentado pela legislação brasileira através da Lei nº 6.099/1974 (alterada pela Lei nº 7.132/83). WALD (1974) afirma que em muitas situações o Direito vem depois dos fatos, objetivando regulamentar um instituto desenvolvido num clima de liberdade e sem interferência estatal; no entanto, no caso do *leasing*, o autor aduz que “o Direito precede ao fato, funcionando como uma espécie de catalisador de novas estruturas econômicas ou sociais”.

Além da Lei nº 6.099/1974, o instituto é regulamentado pela Resolução do Banco Central do Brasil nº 2.039/1996 (modificada pelas resoluções 2.465/98, 2.595/99, 2.659/99 e 3.175/04), e, quanto ao *leasing* de veículo automotivo, este foi disciplinado pela Lei nº 113649/2008.

Acerca dos elementos jurídicos necessários à caracterização do *leasing*, DINIZ (2005) leciona que:

1. Três empresas são necessárias à operação: a que vende as máquinas (fabricante), a que compra, pagando o preço (*leasing broker* ou *leasing banker*), e a que obtém, sem ter comprado (*arrendatário*), os referidos bens de produção;
2. Uma empresa ou o *arrendatário* indica à outra (instituição financeira – arts. 1º e 13, §2º, da Res. n. 2.309/96) os bens que ela deverá adquirir, com todas as suas especificações técnicas, estipulando preço e nome do fornecedor, e dando outros esclarecimentos, como condições de reembolso do arrendador, montante de prestações, prazo de vigência do contrato de *leasing*, etc (Lei 6.099/74, art. 5);
3. A instituição financeira compra equipamentos e máquinas para arrendá-los a longo prazo à empresa que pediu a aquisição. O contrato de compra e venda será celebrado entre arrendador e vendedor, sem qualquer participação do *arrendatário*;
4. Há a concessão do uso desses bens ou equipamentos durante certo prazo (Res. n. 2.309/96, art. 8, I e II), não muito longo, em geral dois a cinco anos, ou até mesmo noventa

dias, em caso de leasing operacional, mediante o pagamento de uma renda, superior ao valor do uso, porque ela poderá ser parcela do preço pelo qual serão comprados tais bens. Se, na vigência do contrato, o arrendatário quiser pôr fim ao leasing, devolvendo o bem ao arrendador, este poderá exigir o pagamento integral das prestações convencionadas;

5. O arrendatário, findo o prazo do arrendamento, tem a tríplice opção de: a) adquirir os bens, no todo ou em parte, por preço menor do que o de sua aquisição primitiva convencionado no próprio contrato, levando-se em conta os pagamentos feitos a título de aluguel; b) devolvê-los ao arrendador; c) prorrogar o contrato, mediante o pagamento de renda muito menor do que a do primitivo arrendamento, porque neste as prestações foram fixadas tendo em vista o valor da utilização do bem em estado de novo.

A doutrina diferencia três espécies de *leasing*: o operacional, o financeiro e o de retorno (*leaseback*). Quanto ao *leasing* operacional, este ocorre quando a arrendadora é a proprietária do bem e o aluga ao arrendatário, comprometendo-se a prestar assistência técnica quanto ao objeto do contrato. Esta modalidade está prevista no art. 6º da Resolução do Banco Central do Brasil nº 2.039/96, o qual dispõe:

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do “custo do bem;”

II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo devida útil econômica do bem;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;

IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

Parágrafo 1º As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.

Parágrafo 2º No cálculo do valor presente dos pagamentos deverá ser utilizada taxa equivalente aos encargos financeiros constantes do contrato.

Parágrafo 3º A manutenção, a assistência técnica e os serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado podem ser de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária.

Já no *leasing* financeiro, que é a modalidade mais utilizada, uma pessoa jurídica (arrendadora) compra o bem solicitado por uma pessoa física ou jurídica, para alugá-lo à arrendatária. O art. 5º da Resolução do Banco Central do Brasil nº 2.039/96 regulamenta este contrato da seguinte forma:

Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Por fim, há ainda a modalidade *leaseback*, que ocorre quando uma pessoa aliena seu próprio bem à empresa de *leasing*, que o arrenda de volta ao seu antigo proprietário. Esta modalidade, que não tem previsão na Resolução do Banco Central do Brasil, é utilizada quando a pessoa necessita se capitalizar, mas precisa continuar na posse direta do bem objeto do contrato.

Outro aspecto relevante do contrato de *leasing* é o valor residual, pagamento que o arrendatário necessita fazer ao arrendante caso opte pela compra do bem ao final do acordo. MARIANI (1998) aduz que o valor residual equivale ao valor não depreciado durante a vigência do contrato, ou seja, ao resultado do preço de aquisição diminuindo-se a taxa de depreciação.

Durante anos perdurou controvérsia sobre o pagamento antecipado do valor residual e a descaracterização do contrato de *leasing*. Primeiramente, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 263, segundo a qual “a cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação”.

Outrossim, em julgamento proferido em 05 de maio de 2004, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça decidiu pelo cancelamento do ato e editou a Súmula nº 293, a qual prevê que “a cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil”.

Portanto, delineados os conceitos básicos acerca do contrato de arrendamento mercantil, passa-se a tratar acerca do ICMS na importação e, finalmente, sobre a incidência da exação no *leasing* internacional.

2. O ICMS NA IMPORTAÇÃO

O art. 155, inciso II, da Constituição da República prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que tais operações e prestações se iniciem no exterior.

No presente trabalho, ganha maior destaque as operações envolvendo a circulação de bem ou mercadoria. A noção de mercadoria está essencialmente ligada à circulação do bem com intuito comercial. Acerca de tal definição, Paulo de Barros Carvalho (2007 apud COÊLHO, 2011, p. 463) afirma que:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.

Quanto ao fato gerador da exação, restou superada a tese de que qualquer saída física da mercadoria importava na incidência do ICMS; consolidou-se o entendimento de que apenas a circulação jurídica da mercadoria caracteriza o fato gerador do tributo.

Para Aliomar Baleeiro (2007 apud COÊLHO, 2011, p. 461) a operação que resulta na incidência do ICMS é “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final” .

Acolhendo o entendimento majoritário sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 573, segundo a qual: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça emitiu a Súmula nº 166, a qual dispõe que: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Acerca do ICMS sobre a importação, em sua redação original, a alínea b, do inciso IX, do art. 155 da Constituição da República previa a incidência do tributo:

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;

A redação do dispositivo ocasionou o surgimento de diversas discussões acerca da incidência da exação, despontando como forte a argumentação de que o tributo somente incidiria sobre mercadoria, com fins comerciais, e não sobre bem para uso próprio; bem como apenas nas importações realizadas por pessoas físicas, afinal, o texto constitucional era claro ao se referir à palavra “estabelecimento”.

Todavia, tais discussões tornaram-se inócuas após o advento da Emenda Constitucional nº 33 de 2001, a qual alterou a alínea b, do inciso IX, do art. 155 da Constituição da República, que passou a prever a incidência do ICMS:

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;

Desde tal alteração, o dispositivo constitucional é claro ao prever a incidência da exação, sem qualquer distinção, a todo bem ou mercadoria importado do exterior por pessoa física ou jurídica.

Neste artigo, ganham maior destaque as operações envolvendo a circulação de bens ou mercadorias. A noção de mercadoria está essencialmente ligada à circulação do bem com intuito comercial. Acerca de tal definição, Paulo de Barros Carvalho (2007 apud COELHO, 2011, p. 463) afirma que:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.

A Lei Complementar nº 87/1996, que regulamenta o ICMS, em seu art. 2º, parágrafo 1º, inciso I, dispõe que o tributo incide “sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

Em setembro de 2003, o Plenário do Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula nº 660, a qual afirma que “não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. No entanto, posteriormente, o Tribunal adequou seu entendimento à alteração constitucional e passou a prever que a súmula apenas seria aplicável aos casos anteriores à Emenda Constitucional nº 33/2001. Nesse sentido, o acórdão proferido no agravo de instrumento nº 674.396:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SÚMULA STF 660. FUNDAMENTO DA DECISÃO AGRAVADA INATACADO. SÚMULA STF 287. 1. O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento consolidado no sentido de que não incide ICMS sobre importações realizadas por bens destinados ao consumo e ao ativo fixo, realizadas por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do referido imposto, antes da promulgação da Emenda Constitucional 33/2001. Incidência da Súmula STF 660. 2. A parte agravante, nas razões do agravo regimental, não se insurgiu contra os fundamentos da decisão agravada. Incidência da Súmula STF 287. 3. Possibilidade, no caso, de se aferir a tempestividade do recurso extraordinário. Inocorrência do óbice contido na Súmula STF 288. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

No que concerne ao fato gerador do ICMS na importação, o art. 12, IX, da Lei Complementar nº 87/1996, prevê que este considera-se ocorrido no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria ou bem importado do exterior.

No esteio da previsão legislativa, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 661, prevendo a legitimidade da cobrança do ICMS na entrada da mercadoria importada do exterior, por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Com relação ao Estado destinatário da exação, o texto constitucional prevê que o ICMS na importação caberá o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Ressalta-se que segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o tributo será devido ao Estado efetivamente destinatário da mercadoria, bem ou serviço, ainda que formalmente seja construída uma situação para forjar tal destinação ao Estado em que domiciliado o importador, beneficiário de regime tributário mais benéfico. Nesse sentido, confira-se o teor do acórdão proferido no julgamento do RE 268.586:

ICMS - MERCADORIA IMPORTADA -
INTERMEDIACÃO - TITULARIDADE DO TRIBUTO.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável.

Por fim, destaca-se a importância da análise da natureza jurídica do contrato no qual se baseou a entrada no país do bem ou mercadoria, de modo a se verificar a incidência do fato gerador do tributo.

3. A INCIDÊNCIA DO ICMS IMPORTAÇÃO SOBRE O CONTRATO DE LEASING INTERNACIONAL

Conforme asseverado anteriormente, o art. 155, inciso IX, alínea b, da Constituição da República prevê a incidência do ICMS sobre o ingresso de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto.

Assim, uma análise superficial do texto constitucional pode levar a crer que o ICMS incide sobre qualquer bem que dê entrada no território nacional, tal como ocorre com o Imposto de Importação, cujo fato gerador é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, conforme dispõe o art. 72 do Decreto nº 6.759/2009.

No entanto, não se pode olvidar que o ICMS, ao contrário do Imposto de Importação, exige para sua incidência a circulação jurídica do bem ou mercadoria, e não somente seu mero deslocamento físico.

A respeito dos contratos de *leasing* no mercado interno, o art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/1996, dispõe que o ICMS não incide nas operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, afinal, conforme asseverado, o contrato de *leasing* não acarreta a transferência da propriedade do bem ou mercadoria, ressalvada a hipótese na qual o arrendatário exerce a opção de compra no final da avença, mediante o pagamento do valor residual previsto.

No caso do *leasing* internacional, no ato de ingresso do bem ou mercadoria em território nacional e respectivo desembarque aduaneiro, o objeto ainda é de propriedade do arrendante, e, caso não haja previsão de transferência de domínio, não há a circulação jurídica de mercadorias a que se refere o art. 155, inciso II, da Constituição da República, concluindo-se pelo afastamento da incidência do ICMS.

Em resumo, ao se perquirir sobre a incidência do ICMS no *leasing* internacional, há que se fazer uma diferenciação. Caso inexistir a possibilidade de

o bem ser restituído ao arrendante e o arrendatário não efetue a opção de compra, não há a incidência do tributo, pois não houve a circulação jurídica do bem ou mercadoria, que ainda não integrará o ativo fixo do arrendatário; contudo, se no final do contrato o arrendatário optar pela compra, ou invés da devolução, neste momento incidirá a exação. Por outro lado, se não existir a possibilidade de o bem ser restituído ao arrendante, por circunstâncias físicas ou por se tratar de insumo, haverá a incidência do ICMS, porquanto apesar de o contrato ser denominado arrendamento mercantil, seu conteúdo é típico do contrato de compra e venda.

No que tange ao entendimento jurisprudencial sobre o tema, no julgamento do RE 206.069, na data de 01 de setembro de 2005, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, o Supremo Tribunal Federal adotou o entendimento de que é devida a incidência do ICMS sobre a importação de bens e mercadorias, mostrando-se irrelevante a natureza do negócio jurídico que fundamentou a importação, pelo que a exação deveria incidir sobre qualquer tipo de *leasing* internacional.

Posteriormente, no julgamento do RE 461.968, em 30 de maio de 2007, relatado pelo Ministro Eros Grau, o Supremo Tribunal Federal modificou seu entendimento, decidindo que o ICMS somente incidiria no contrato de *leasing* internacional caso houvesse a transferência de domínio do bem ou mercadoria, que efetivamente seria consumida pelo arrendatário, passando a integrar seu ativo fixo. Desta forma, não haveria incidência da exação nas operações sem opção de compra, nas quais houvesse somente o uso temporário por parte do arrendatário.

Enfim, em 11 de setembro de 2014, o Supremo Tribunal Federal julgou o RE 540.829 com repercussão geral, e manteve o entendimento exarado no julgamento do RE 461.968. Foram intensos os debates, restando vencidos os Ministros Gilmar Mendes e Teori Zavascki. Por sua relevância, transcreve-se o acórdão proferido no julgamento do RE 540.829:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 SÃO PAULO
RELATOR: MIN. GILMAR MENDES
REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. LUIZ FUX
RECTE.(S): ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
RECDO.(A/S): HAYES WHEELS DO BRASIL LTDA
ADV.(A/S): RICARDO NAHAT E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S): ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S): RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
INTDO.(A/S): TAM LINHAS AÉREAS S.A.
ADV.(A/S): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)
EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS.

ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

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

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

Tal entendimento foi novamente confirmado pela Corte no recente julgamento do RE 226.899, em 01 de outubro de 2014, de relatoria da Ministra Carmen Lúcia.

A atual interpretação da norma realizada pelo Supremo Tribunal Federal é a que mais se coaduna com o texto constitucional, pois apesar de a Emenda Constitucional nº 33/2001 ter ampliado o âmbito de incidência do ICMS na importação, de forma a incluir todas as operações envolvendo bens ou mercadorias

e pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes habituais ou não do imposto, a caracterização do fato gerador do ICMS sempre exigiu a circulação jurídica do bem.

A interpretação contrária desvirtua esta característica elementar da exação, e representa um retrocesso ao trazer novamente à baila o entendimento há muito superado de que o simples deslocamento físico do bem ou mercadoria ensejaria a tributação.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário nos contratos de *leasing* internacional releva-se extremamente importante, pois afeta diretamente os custos do importador e influencia na sua decisão sobre a viabilidade do negócio.

No que tange ao ICMS, o art. 155, inciso IX, alínea b, da Constituição da República prevê sua incidência de forma ampla, sobre o ingresso de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto. Contudo, característica essencial do tributo é a sua incidência somente quando há circulação jurídica do bem ou mercadoria, efetiva transferência de domínio, e não mero deslocamento físico.

Portanto, consolidou-se o entendimento de que o ICMS Importação não incidirá no contrato de *leasing* internacional caso a operação não seja realizada com opção de compra e preveja apenas o uso temporário por parte do arrendatário. Outrossim, se ao final do acordo o arrendatário optar pela aquisição, deverá incidir a exação. Esta foi a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal no recente julgamento do RE 540.829, com repercussão geral, realizado em 11 de setembro de 2014, e parece ser a interpretação que melhor se coaduna à Constituição da República.

5. REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil*. Resolução n. 2.039, de 28 de agosto de 1996. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=res&ano=1996&numero=2309>>. Acesso em: 26 mar. 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 mar. 2015.

BRASIL. *Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 27 mar. 2015.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 02 mar. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 263*. A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=263&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 26 mar. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 293*. A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=293&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 26 mar. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento n. 674.396/SP*. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 27 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24.SCLA.+E+674396.NUME.%29+OU+%28AI.ACMS.+ADJ2+674396.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a32ld9y>>. Acesso em: 25 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 206.069*. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 01 set. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1654393>>. Acesso em: 27 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 226.899/SP*. Relatora: Min. Carmen Lúcia. Brasília, DF, 01 out. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1703216>>. Acesso em: 25 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 268.586/SP*. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 18 nov. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+268586.NUME.%29+OU+%28RE.ACMS.+ADJ2+268586.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b9tftex>>. Acesso em: 25 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 461.968*. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, DF, 30 mai. 2007. Disponível em: <BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 206.069/*. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 01 set. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1654393>>. Acesso em: 27 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 540.829/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 11 set. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2500614>>. Acesso em: 25 set. 2015.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 3º Volume. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
MARIANI, Irineu. *Leasing: valor residual, garantia, antecipação e descaracterização*.
SILVA, Antônio Marcello da. *Leasing, arrendamento mercantil e endividamento público*.
In: WALD, Arnoldo et al. *Doutrinas Essenciais de Direito Empresarial*. Vol. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

Recebido em: 30/03/2015

Aceito em: 17/05/2015