

A INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO DE LEASING INTERNACIONAL

Amanda Félix dos Santos Grassi*

RESUMO: O presente trabalho possui como escopo realizar um estudo acerca da possibilidade de incidência do ICMS nas importações realizadas através da operação de *leasing*. Para tanto, em um primeiro momento, será realizado um breve estudo acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sendo abordados os principais contornos deste imposto estadual. Em seguida, será feito um exame da figura do *leasing* em nosso ordenamento jurídico. Por fim, proceder-se-á com a análise acerca da possibilidade de incidência do ICMS nas importações operadas pelo contrato de *leasing*, tendo em vista o posicionamento dos Tribunais Superiores sobre a matéria. Utilizando-se do método dedutivo, por meio da análise doutrinária, normativa e jurisprudencial, conclui-se que o ICMS apenas incide no *leasing* internacional com a efetiva transferência do domínio da mercadoria ou do bem importado.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; ICMS; *Leasing*; Arrendamento Mercantil; Importação

ABSTRACT: The present work aims to carry out a study about the possibility of ICMS incidence on imports made through leasing operation. To this end, a brief study will be made of the Tax on Circulation of Goods and Services - ICMS, covering the main contours of this state tax. Then, an examination of the figure of leasing will be carried in our legal system. Finally, it will proceed with the analysis about the possibility of ICMS incidence on imports operated by the leasing contract, in view of the position of the Superior Courts on the matter. Using the deductive method, through doctrinal, normative and jurisprudential analysis, it is concluded that the ICMS only applies to international leasing with the effective transfer of the domain of the goods or imported goods.

KEYWORDS: Tax Law; ICMS; Lease-Purchase; Agreement; Import

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços; 2.1 O ICMS na Constituição Federal de 1988; 2.2 A regra-matriz de incidência do ICMS na Importação; 3 Leasing – Arrendamento Mercantil; 3.1 Origem, Conceito e Natureza Jurídica de Leasing; 3.2 Modalidades de Leasing; 4 A incidência do ICMS na operação de leasing internacional; 5 Conclusão; Referências Bibliográficas.

* Advogada. Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Bahia – UFBA. Pós-graduada em Direito do Trabalho e Previdenciário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas. Pós-graduada em Direito Público pelo Instituto Damásio de Direito – IBMEC. Email: nandafesagra@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A possibilidade da incidência do ICMS nas importações realizadas através da operação de *leasing* sempre comportou controvérsias na doutrina e jurisprudência pátria. Isto porque, muito se discute acerca da necessidade de transferência de domínio da mercadoria ou bem importado para que haja a incidência do ICMS nas importações.

Ao definir as hipóteses de incidência do ICMS na importação, o legislador ordinário buscou delimitar o aspecto material da hipótese tributária do referido imposto, qual seja, a realização de operação relativa à circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que esta tenha se iniciado no exterior.

Ao tratar do ICMS na importação, a Constituição Federal, em sua redação original, estabelecia em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, que o ICMS nas importações poderia incidir “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”.

Contudo, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, a qual alterou a redação do parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, do artigo 155 da Constituição Federal, o ICM nas importações passou a incidir “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”.

Tal alteração normativa acabou por ensejar uma aparente antinomia entre o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal e o inciso II do mesmo dispositivo legal, uma vez que a Emenda nº 33/2001 determina a incidência do ICMS sobre a importação independente da ocorrência da circulação econômica da mercadoria, ou seja, independente da transferência de titularidade do produto importado.

Ocorre que, nas operações de *leasing*, também conhecido como arrendamento mercantil, não há circulação de bens ou de mercadorias, uma vez que nesta espécie contratual não ocorre a transferência do domínio do bem adquirido, o que em tese, afastaria a incidência do ICMS nas importações realizadas através das operações de *leasing*.

Portanto, sustenta-se no presente estudo, o reexame do conceito do fato gerador do ICMS, através da adoção da interpretação sistemática da redação do dispositivo contido alínea

“a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, a fim de se reconhecer que o ICMS apenas incide na entrada de bens ou mercadorias importados do exterior se houver a circulação de mercadoria, isto é, com a efetiva transferência do domínio da mercadoria ou do bem importado.

2 ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

2. 1. O ICMS na Constituição Federal de 1988

O ICMS, também denominado de Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, foi instituído com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual passou a disciplinar o referido imposto estadual em seu artigo 155, II, *in verbis*:

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

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

1

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a incidência do ICMS foi ampliada ao transferir-se para a competência dos Estados e Distrito Federal, além da incidência sobre a circulação de mercadorias, objeto do antigo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias (imposto predecessor do ICMS), a incidência sobre as prestações de serviços de comunicações e transportes interestaduais e intermunicipais².

Ao instituir o ICMS, o constituinte de 1988 incorporou ao referido imposto um importante princípio constitucional, a saber, o princípio da não cumulatividade. A matéria, a qual está disciplinada nos artigos 19, 20 e 33 da Lei Complementar nº 87/96, encontra previsão constitucional no inciso I, do §2º, do artigo 155, da CF/88, *in verbis*:

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

[...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

¹ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 1988.

² HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e Tributário. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, n.p.

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;³

O ICMS, portanto, é um imposto não-cumulativo, o que significa dizer que o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços deverá ser compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal⁴.

Ademais, importa destacar que, em que pese o ICMS possuir finalidade predominantemente fiscal, a Constituição Federal faculta a seletividade do referido imposto, ao dispor em seu artigo art. 155, § 2, III, que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Neste contexto, caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos⁵.

Por fim, de acordo com o art. 2 da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), lei que dispõe sobre o ICMS, podemos extrair uma série de campos de incidência do referido imposto. No entanto, o presente estudo, o qual busca investigar a incidência do ICMS nas importações realizadas mediante arrendamento mercantil, atear-se-á apenas a investigar a regra-matriz de incidência fiscal do referido tributo nas operações mercantis referentes à circulação de mercadorias ou bens importados.

2.2. A regra-matriz de incidência do ICMS na Importação

O ICMS na importação foi introduzido pela primeira vez em nosso ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional nº 23/83, também chamada de Emenda Passos Porto. Com o advento da Constituição Federal de 1988, o ICMS na importação passou a ser disciplinado no artigo 155, § 2º, IX, a, com as alterações advindas da Emenda nº 33/2001, o qual delega aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do referido imposto, *in verbis*:

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

[...]

³ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 1988.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p.296.

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 704.

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

[...]

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

[...]

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;⁶

Da leitura do supracitado dispositivo legal, nota-se que o critério material da hipótese tributária de incidência fiscal do ICMS, o qual reside na locução “operações relativas à circulação de mercadorias”, no âmbito das operações de importação será mais ampla, abarcando a figura da “entrada de bens ou mercadorias importados do exterior”⁷. Desta forma, o elemento nuclear do critério material na hipótese de incidência do ICMS nas importações pode ser identificado no verbo importar.

Importante salientar, que antes da Emenda nº 33/2001, o ICMS sobre as importações somente incidia sobre a entrada de mercadorias provenientes do exterior. Contudo, com as alterações perpetradas pela Emenda nº 33/2001 na redação do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, o supracitado tributo passou a incidir sobre todo tipo de bem importado, não mais apenas sobre mercadorias⁸.

Isto porque, a partir da promulgação da Emenda nº 33/2001, a incidência do ICMS, nas operações de importação, deixou de estar restrita aos negócios jurídicos realizados com habitualidade no âmbito empresarial, passando a alcançar toda e qualquer operação de importação⁹. Este ponto, como ainda será analisado, vem gerando diversos debates na doutrina e na jurisprudência, os quais orbitam em torno da inconstitucionalidade das alterações trazidas pela Emenda nº 33/2001.

⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 1988.

⁷ SILVA, Rafael Brum. O ICMS na importação mediante arrendamento mercantil. Revista Direito GV. São Paulo. Jul-Dez 2010, p.604.

⁸ Ibidem, p.605.

⁹ Ibidem.

No que tange o critério temporal da hipótese tributária de incidência fiscal do ICMS nas importações, este será o momento de entrada de bens e mercadorias importados, é dizer, é o momento do desembaraço aduaneiro, conforme a previsão do artigo 12, IX da Lei Complementar 87/1996, com redação da Lei Complementar 114/2002¹⁰. Neste mesmo sentido a jurisprudência dos Tribunais pátrios:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. ICMS. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. PRECEDENTES. VERBETE N. 83/STJ. - A jurisprudência desta Corte orienta que o fato gerador do ICMS na importação de mercadorias ocorre no momento do desembaraço aduaneiro. Incidência do verbete n. 83 da Súmula do STJ. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1338440/SP, Relator(a): Min. CESAR ASFOR ROCHA, Segunda Turma, julgado em 17/02/2011, DJe-17/03/2011)¹¹

Por sua vez, o critério espacial da hipótese tributária de incidência fiscal do ICMS nas importações é o local do estabelecimento em que ocorre a entrada física da mercadoria ou do bem importado. Neste mesmo sentido, Hugo de Brito Machado leciona que “quando a mercadoria é importada do exterior, o local da operação é aquele em que tem sede o estabelecimento no qual ocorre a entrada física da mercadoria. Mesmo que esse estabelecimento seja diverso daquele que realizou a importação”¹².

Quanto ao prescritor normativo do ICMS nas importações, este foi objeto de relevante alteração pela Emenda nº 33/2001, sobretudo, no que tange ao sujeito passivo da relação normativa tributária, uma vez que ampliou significativamente o seu rol de contribuintes.

Isto porque, com as alterações promovidas pela Emenda nº 33/2001, o sujeito passivo do referido tributo deixou de restringir-se apenas àqueles que desenvolvem atividade empresarial e passou a abranger toda “pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto”¹³.

Portanto, a partir da Emenda nº 33/2001, o sujeito passivo da obrigação tributária no ICMS nas importações passou a ser identificado como toda e qualquer pessoa, seja esta física

¹⁰ MENDONÇA, Christine. O Leasing na Importação e o ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.40.

¹¹ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Ag 1338440/SP, Relator(a): Min. CESAR ASFOR ROCHA, Segunda Turma, julgado em 17/02/2011, DJe-17/03/2011.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 52.

¹³ SILVA, Rafael Brum. O ICMS na importação mediante arrendamento mercantil. Revista Direito GV. São Paulo. Jul-Dez 2010, p.608.

ou jurídica, que realize a importação de um determinado bem ou mercadoria, ainda que não este não seja produtor, industrial ou comerciante, ou seja, ainda que não desenvolva atividade empresarial, de forma habitual.

No que concerne ao sujeito ativo do ICMS nas importações, este será o Estado, ou Distrito Federal, onde estiver localizado o domicílio ou o estabelecimento destinatário do bem ou da mercadoria importada¹⁴. Assim, o sujeito ativo da relação tributária do ICMS nas importações não será determinado pela local onde ocorreu o ato físico do desembaraço aduaneiro, mas no Estado ou Distrito Federal, onde se promoveu o ingresso do bem ou da mercadoria importado no país¹⁵. É o entendimento firmado por nossa Suprema Corte:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO ONDE ESTIVER SITUADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO DA MERCADORIA. IRRELEVANTE O LOCAL DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CRÉDITOS REGISTRADOS PELA RECORRENTE. GLOSA EFETUADA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 279/STF.

1. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS-importação é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria, pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. (Supremo Tribunal Federal. RE. 460.118-AgR-segundo/MG, Rel. Min. Teori Zavascki, Dje de 10/03/2014)¹⁶

Por fim, com relação ao critério quantitativo do prescriptor normativo do ICMS nas importações, é importante esclarecer que a base de cálculo do referido tributo será o custo da importação, o qual deve ser compreendido, nas palavras de Hugo de Brito Machado, como “o valor da mercadoria ou bem, constante dos documentos de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para o cálculo do imposto de importação”¹⁷.

Realizado o estudo acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, no qual se investigou os seus principais contornos, passa-se, a seguir, a análise da figura do *leasing* (arrendamento mercantil) em nosso ordenamento jurídico pátrio, a qual será

¹⁴ Ibidem, 607.

¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 121.

¹⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE. 460.118-AgR-segundo/MG, Rel. Min. Teori Zavascki, Dje de 10/03/2014.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 71.

fundamental para a compreensão do objeto de estudo do presente trabalho, a saber, a possibilidade de incidência do ICMS nas importações operadas através do contrato de *leasing*.

3 LEASING – ARRENDAMENTO MERCANTIL

3.1. Origem, Conceito e Natureza Jurídica de *Leasing*

Para grande parte da doutrina, o *leasing*, também denominado de arrendamento mercantil, possui raízes históricas na Antiguidade. Contudo, aponta-se o seu surgimento na década de 1920, nos Estados Unidos, onde empresas se dedicavam ao *renting*, modalidade de locação na qual havia obrigação de prestar assistência técnica e manutenção por conta do locador, sem opção de compra¹⁸.

Esta experiência americana foi fundamental para o surgimento do *leasing* clássico, o qual se difundiu posteriormente por diversos países, tais como Inglaterra (*hire purchase*), França (*crédit-bail*, *location financement*, *location de exploitation* e *location operationelle*), Itália (*prestito locativo*, *finanziamento di locazione* e *locazione finanziaria*), Bélgica (*location financement*) e Alemanha (*Leasing-Verträge*)¹⁹.

No Brasil, o *leasing* foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio sob a denominação de arrendamento mercantil pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, com regulamentação pela Resolução nº 351/75, do Banco Central. O referido dispositivo legal, em seu artigo 1º, parágrafo único, modificado pela Lei nº 7.132/83, dispõe a conceituação desta modalidade contratual, *in verbis*:

Art. 1º – O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único – 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.²⁰

De acordo com Arnaldo Rizzardo, o *leasing* pode ser compreendido como “um contrato de natureza econômica e financeira, pela qual uma empresa cede em locação a

¹⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: Contratos. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, p.521.

¹⁹ RIZZARDO, Arnaldo. Contratos. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.1456.

²⁰ BRASIL. Lei n.º 6.099/74. Brasília, 1974.

outrem um bem móvel ou imóvel mediante o pagamento de determinado preço”²¹. Neste mesmo sentido Arnold Wald assim define o referido instituto:

Operação de locação de bens de equipamento, material de indústria ou bens imóveis de uso profissional, adquiridos especialmente para a locação por empresas que se tornam proprietárias, quando a operação, qualquer que seja o nome, dá ao locatário a faculdade de adquirir a totalidade ou parte dos bens alugados por um preço convencionado, que leve em conta, ao menos em parte, os aluguéis pagos.²²

No que tange a sua natureza jurídica, Irineu Mariani entende ser um instituto misto ou híbrido, “pois traduz, com fidelidade, o fenômeno ocorrente quando elementos de mais de um contrato se juntam para formar uma unidade indissolúvel e independente”²³. Neste mesmo sentido, Arnaldo Rizzardo leciona:

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.²⁴

Para Sílvio de Salvo Venosa, o *leasing* trata-se de um contrato bilateral, sinalagmático, oneroso, comutativo, por tempo determinado, de execução diferida e *intuitu personae*. Bilateral e sinalagmático, porque contém obrigações de ambos os contratantes; oneroso, porque demanda prestações correlatas de vantagem e sacrifício entre os sujeitos; consensual, porque não exige forma determinada; de execução diferida, porque oferece a tríplice escolha, ao final do contrato, do arrendatário adquirir o bem pelo valor residual previamente determinado, devolvê-lo ou renovar o contrato e; pessoal, porque a espécie possui contratantes específicos²⁵.

3.2. Modalidades de *Leasing*

²¹ RIZZARDO, Arnaldo. Contratos. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.1457.

²² WALD, Arnaldo. Direito Civil: contratos em espécie. Saraiva. 2012, p. 396.

²³ MARIANI, Irineu. Contratos Empresariais: atualizados pelo Código Civil 2002 e leis posteriores. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p.201.

²⁴ RIZZARDO, Arnaldo. Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

²⁵ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: Contratos. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, p.521.

De acordo com a doutrina pátria, o *leasing* se manifesta por meio de diversas modalidades, dentre as quais três destas espécies possuem destaque em nosso ordenamento jurídico, a saber, o *leasing* financeiro, o *leasing* operacional e o *lease-back*.

O *leasing* financeiro, *financial lease*, ou ainda, o *full payout lease*, que é o *leasing* propriamente dito, consiste em um contrato pelo qual o arrendante se obriga a entregar algum bem durável, móvel ou imóvel, mediante pagamentos periódicos, ao arrendatário, que poderá, ao final do prazo contratual, optar pela renovação ou extinção do vínculo e, ainda, pela compra do objeto segundo preço previamente definido e descontadas as parcelas pagas²⁶.

Esta modalidade de arrendamento mercantil encontra previsão no artigo 5º da Lei 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei 7.132/83, o qual dispõe acerca dos requisitos para os contratos dirigidos por esta espécie contratual. Ademais, no artigo 5º da Resolução Bacen de nº 2.309/96, o arrendamento mercantil financeiro é assim definido, *in verbis*:

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.²⁷

Por sua vez, o *leasing* operacional, também conhecido como *renting*, previsto no artigo 6º da Resolução Bacen de nº 2.309/96, com redação dada pela Resolução Bacen 2.465/98, expressa uma locação de instrumentos ou material, com cláusula de prestação de serviços, a qual estabelece a opção de compra e a possibilidade de rescisão a qualquer tempo, desde que manifestada esta intenção com antecedência mínima razoável²⁸.

No *leasing* operacional ocorre uma locação de bens com cláusula de prestação de serviço, uma vez que o arrendante é o próprio fabricante dos bens arrendados e presta assistência técnica ao arrendatário, tais como fornecer treinamento, reparar consertos e cuidar

²⁶ NADER, Paulo. Curso de direito civil, volume 3: contratos. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2018, p.577.

²⁷ BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução nº 2.309/96.

²⁸ RIZZARDO, Arnaldo. Contratos. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.1143.

da manutenção periódica, além de assumir os riscos tecnológicos de obsolescência no mercado²⁹. Neste sentido Paulo Nader leciona:

Pela modalidade *do leasing* operacional, o arrendante coloca à disposição do arrendatário, para uso, mediante pagamentos periódicos e prazo fixo, determinado bem durável – máquinas, aparelhos, veículos –, obrigando-se a dar assistência técnica. A faculdade de compra, ao final do período, não é essencial à espécie, nem presumível, podendo ou não figurar em cláusula contratual. Não obstante a relação se subordine às normas de locação, os aspectos ligados à assistência técnica são regidos pelas normas do contrato de prestação de serviços.³⁰

Importa frisar que, embora o artigo 2º da Lei nº 6.099/74 afaste de sua previsão o *leasing* operacional, a sua prática não está proibida. Isto porque, segundo Arnaldo Rizzardo, apenas não se concedem favores fiscais e deduções a quem pratica tal espécie contratual³¹. Esta modalidade de *leasing* encontra previsão normativa no artigo 6º da Resolução Bacen de nº 2.309/96, com redação dada pela Resolução Bacen 2.465/98, que assim o define, *in verbis*:

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 de vida 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.

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

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

§ 3º A manutenção, a assistência técnica e os serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado podem ser de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária.³²

²⁹ FAZZIO, Waldo. Manual de Direito Comercial. 17ª ed. São Paulo, Atlas, 2016, p.467.

³⁰ NADER, Paulo. Curso de Direito Civil. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p.616.

³¹ RIZZARDO, Arnaldo. Contratos. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.1462.

³² BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução nº 2.309/96.

Por fim, o *lease-back*, ou *sale and lease back*, ou *leasing* de retorno, consiste na modalidade utilizada quando uma empresa, necessitando capital de giro, aliena um bem a uma instituição financeira (venda – “*sale*”) e esta arrenda tal bem à mesma empresa (arrendamento de retorno – “*lease back*”)³³.

A referida modalidade de *leasing* encontra disciplina normativa no artigo 9º da Lei nº 6.099/74, com alteração da Lei nº 7.132/83, que assim dispõe, *in verbis*:

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.

Parágrafo único - Nos casos deste artigo, o prejuízo decorrente da venda do bem não será dedutível na determinação do lucro real³⁴.

Importante frisar que, de acordo com o artigo 13 da Resolução Bacen nº 2.309, o arrendamento mercantil nesta espécie contratual será sempre financeiro. Ademais, o referido dispositivo estabelece em seu parágrafo 1º, que apenas pessoas jurídicas poderão figurar na qualidade de partes nesta espécie contratual e, em seu parágrafo 2º, quais são as entidades bancárias autorizadas a atuar nesta modalidade de *leasing*³⁵.

4 A INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO DE LEASING INTERNACIONAL

Até os dias atuais, a possibilidade ou não da incidência do ICMS nas importações realizadas através da operação de *leasing* comporta controvérsias. A problemática, a qual gira em torno do questionamento acerca da necessidade de transferência de domínio da mercadoria ou bem importado para a incidência do ICMS nas importações, foi durante anos objeto de acalorados debates no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Conforme foi estudado, ao definir as hipóteses de incidência do ICMS, no artigo 155, II da Constituição Federal, o legislador ordinário buscou delimitar o aspecto material da hipótese tributária do referido imposto, qual seja, a realização de operação relativa à circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que esta tenha se iniciado no exterior.

³³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª ed.. Salvador: JusPodivm, 2017, p.720.

³⁴ BRASIL. Lei n.º 6.099/74. Brasília, 1974.

³⁵ RIZZARDO, Arnaldo. Contratos. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.1468.

Ao tratar do ICMS na importação, a Constituição Federal, em sua redação original, estabelecia em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, que o ICMS nas importações poderia incidir “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”³⁶.

Contudo, com o advento Emenda Constitucional nº 33/2001, o qual alterou a redação do parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, do artigo 155 da Constituição Federal, o ICM nas importações passou a incidir “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”.

Portanto, a partir da promulgação da Emenda nº 33/2001, a incidência do ICMS nas operações de importação, deixou de restringir-se aos negócios jurídicos realizados com habitualidade no âmbito empresarial, cuja atividade implicasse na circulação de mercadorias, e passou a alcançar toda e qualquer operação de importação. Neste mesmo sentido leciona Leandro Paulsen:

A nova redação da alínea ‘a’ ampliou a base econômica do ICMS na importação. Agora, alcança não apenas a entrada de mercadoria mas também de bem. Assim, tem-se que passou a abranger todo e qualquer produto importado do exterior. Ficou claro que qualquer pessoa, física ou jurídica, pode ser contribuinte do ICMS na importação, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, ou seja, mesmo que não seja voltada à atividade industrial ou comercial.³⁷

No entanto, tal alteração normativa acabou por ensejar uma aparente antinomia entre o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal e o inciso II do mesmo dispositivo legal, uma vez que a Emenda nº 33/2001 determina a incidência do ICMS

³⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

[...]

IX – incidirá também:

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

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

³⁷ PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 360.

sobre a importação independente da ocorrência da circulação econômica da mercadoria, ou seja, independente da transferência de titularidade do produto importado.

Assim, os Estados e o Distrito Federal estariam autorizados a realizar a cobrança do ICMS sobre a importação de bens e mercadorias realizada por determinada pessoa, seja esta física ou jurídica, ainda que contribuinte não habitual do tributo, mesmo que sem a transferência de titularidade do produto importado, como ocorre no caso do arrendamento mercantil (*leasing*).

Ocorre que, nas operações de arrendamento mercantil não há circulação de bens ou de mercadorias, pois nesta espécie contratual não há a transferência do domínio do bem adquirido, o que, em tese, afastaria a incidência do ICMS nas importações realizadas através de *leasing*. Neste contexto, a cobrança do referido tributo sobre as operações de arrendamento mercantil revela-se inconstitucional, uma vez que viola a regra-matriz de incidência do ICMS.

Neste mesmo norte, o professor Roque Antonio Carrazza brilhantemente leciona que o ICMS não incide sobre a importação realizada através de arrendamento mercantil, uma vez que nesta modalidade contratual não há a transferência de titularidade do bem ou mercadoria importado, assim como porque ao tributar somente o arrendamento mercantil operado no exterior estaria ferindo-se o princípio constitucional da isonomia:

Note-se, ademais, que a expressão “qualquer que seja sua finalidade” absolutamente não pode ser interpretada no sentido de caber ICMS no arrendamento mercantil, na entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física (como também não cabe na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa jurídica). É que, como veremos melhor infra (subitem 2.11.7), no arrendamento mercantil inexistente operação relativa à circulação de mercadorias. Sobremais, fere a isonomia tributar somente o arrendamento mercantil realizado no exterior (já que o realizado no país está fora do campo de incidência do ICMS).

(...) Reiteramos (v. supra, subitem 2.7.2) que, apesar da Emenda Constitucional 33/2001 “permitir” que o ICMS incida “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 sua finalidade”, o arrendamento mercantil efetuado no exterior passa ao largo deste tributo, por não se encaixar em sua regra-matriz constitucional, originariamente traçada. Como se isso não bastasse, o próprio princípio da igualdade milita no sentido da não-incidência. De fato, seria antiisonômico tributar apenas o arrendamento mercantil efetuado no exterior.³⁸

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. São Paulo, Malheiros, 2015, p. 73 e 127.

Ademais, no que tange a redação disposta na segunda parte da referida norma jurídica, muitos doutrinadores compreendem que apesar da ressalva contida no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 não haveria a possibilidade de incidência do ICMS nem mesmo diante do caso em que o arrendatário exerce a opção de compra do bem arrendado³⁹.

Dito isto, importa realizar a seguir uma breve análise dos principais precedentes dos Tribunais Superiores pátrios acerca da incidência do ICMS na importação operadas através de arrendamento mercantil, o qual será essencial para a completa compreensão da problemática investigada no presente trabalho.

Em um primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal filiou-se ao entendimento de que o ICMS incidiria sobre o *leasing* na importação ao considerar que bastaria a entrada do bem para haver a incidência do ICMS nas importações. Neste sentido, vejamos o acórdão do julgamento realizado pelo Plenário do STF, no Recurso Extraordinário nº 2016.069/SP, de relatoria da Ministra Ellen Gracie:

Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Arrendamento Mercantil - "leasing". 1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. 2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 206069/SP, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/2005, DJ- 01-09-2006)

Conforme o entendimento consignado no voto da Ministra Ellen Gracie:

A Constituição Federal elegeu o elemento fático “entrada de mercadoria importada” como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e dispensou indagações acerca dos contornos do negócio jurídico realizado no exterior.

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

Assim, segundo o posicionamento inicialmente firmado pelo Supremo Tribunal Federal, sedimentado no voto da Ministra Ellen Gracie, o ICMS deveria incidir sobre a entrada do bem ou da mercadoria importado, bastando para tanto apenas a entrada do bem ou

³⁹ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e Tributário. 29ª ed. São Paulo : Atlas, 2020, n.p.

da mercadoria no território nacional, é dizer, independe da transferência de titularidade do produto importado do exterior.

Contudo, em um segundo momento, o STF acabou firmando entendimento em sentido contrário, ao decidir que a transferência de domínio do bem seria imprescindível para a incidência do ICMS, ou seja, a Corte Suprema compreendeu que a tributação estadual na importação apenas ocorreria diante da circulação jurídica da mercadoria. Vejamos o acórdão do julgamento realizado pelo Plenário do STF, no Recurso Extraordinário 461.968/SP, de relatoria do Ministro Eros Grau:

Recurso Extraordinário. ICMS. Não-incidência. Entrada de mercadoria Importada do Exterior. Art. 155, II, da CB Leasing de Aeronaves e/ou Peças ou Equipamentos de Aeronaves. Operação de Arrendamento Mercantil. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto – diz o artigo 155, II, da Constituição do Brasil – é sobre ‘operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior’. 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado 362/621 pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso extraordinário de TAM – Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado.

(RE 461.968-7-SP – Plenário – Rel. Min. Eros Grau – julgado em 30/5/07 – DJU 1 24.08.07, p. 56)

Neste precedente, em que o Supremo Tribunal Federal analisou a incidência do ICMS sobre a importação de uma aeronave realizada através da operação de *leasing*, restou consignado no voto do Ministro Eros Grau que a correta compreensão do artigo 155, inciso XI, alínea “a”, parágrafo 2º, da Constituição Federal seria aquela no sentido de que o ICMS apenas incidiria sobre a entrada de bem e mercadoria importados, desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria. Senão vejamos:

10. 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.

11. Digo-o em outros termos: o inciso XI, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.

12. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação relativa a sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS.

13. Daí porque o tributo não incide sobre a importação de aeronaves, equipamentos e peças mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing) a que respeita o recurso extraordinário.

Nego provimento ao recurso extraordinário do Estado de São Paulo, para julgar indevida a incidência do ICMS sobre a importação de equipamentos em virtude de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea nacionais, de aeronaves por ela construídas e julgo prejudicado o recurso extraordinário da TAM – Linhas Aéreas S.A.⁴⁰

Apenas em 11 de setembro de 2014, após anos de insegurança jurídica, no julgamento do RE no 540.829/SP, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que não há incidência do ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional. Assim, em tese, encerrava-se definitivamente a controvérsia. Vejamos a ementa do referido acórdão a seguir:

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, 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. 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

⁴⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 4619687/SP, Relator (a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 30/5/07, DJ 24-08-07.

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.

(RE 540829, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)

Não obstante os supracitados posicionamentos dos Tribunais Pátrios, esta polêmica questão ainda não foi superada, uma vez que tramita no Senado Federal o projeto de Emenda Constitucional nº 107/2015, já aprovado pela Câmara dos Deputados, visando modificar o entendimento firmado pela Corte Suprema.

A referida proposta de emenda propõe a alteração ao dispositivo constitucional 155, § 2º, IX, a da CRFB/88 para dispor que incide o ICMS sobre a entrada de bem proveniente do exterior, ainda que relativa à operação de arrendamento mercantil com ou sem possibilidade de transferência ulterior de propriedade⁴¹.

Em que pese tal retrocesso legislativo, a doutrina majoritária e o Supremo Tribunal Federal continuam convergindo no entendimento de que não incide o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nas importações realizadas através da operação de *leasing*.

Diante de todo o exposto, o presente trabalho sustenta o reexame do conceito do fato gerador do ICMS, através da adoção da interpretação sistemática da redação do dispositivo contido alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, com redação da EC 33/2001, a fim de se reconhecer que o ICMS não incide sobre as importações operadas mediante *leasing*, uma vez que nesta espécie de operação não ocorre a efetiva transferência do domínio da mercadoria ou do bem importado.

⁴¹ BRASÍLIA. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei nº 107/2015. Altera a alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para dispor que incide o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação na entrada de bem proveniente do exterior, ainda que a importação seja relativa à operação de arrendamento mercantil com ou sem possibilidade de transferência ulterior de propriedade.

5 CONCLUSÃO

De todo o exposto, é possível chegar as seguintes conclusões no que se refere a possibilidade de incidência do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS nas importações realizadas através da operação de *leasing*:

a) O ICMS na importação foi introduzido pela primeira vez em nosso ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional nº 23/83, também chamada de Emenda Passos Porto. Com o advento da Constituição Federal de 1988, o ICMS na importação passou a ser disciplinado no artigo 155, § 2º, IX, a, com as alterações advindas da Emenda nº 33/2001, o qual delega aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do referido imposto;

b) A partir da promulgação da Emenda nº 33/2001, a incidência do ICMS nas operações de importação, deixou de restringir-se aos negócios jurídicos realizados com habitualidade no âmbito empresarial, cuja atividade implicasse na circulação de mercadorias, e passou a alcançar toda e qualquer operação de importação;

c) No entanto, tal alteração normativa acabou por ensejar uma aparente antinomia entre o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal e o inciso II do mesmo dispositivo legal, uma vez que a Emenda nº33/2001 determina a incidência do ICMS sobre a importação independente da ocorrência da circulação econômica da mercadoria, ou seja, independente da transferência de titularidade do produto importado, como ocorre no caso do arrendamento mercantil (*leasing*);

d) Ocorre que, nas operações de arrendamento mercantil não há circulação de bens ou de mercadorias, pois que nesta espécie contratual não há a transferência do domínio do bem adquirido, o que em tese, afastaria a incidência do ICMS nas importações realizadas através de *leasing*. Neste contexto, a cobrança do referido tributo sobre as operações de arrendamento mercantil seria inconstitucional, uma vez que viola a regra-matriz de incidência do ICMS;

e) Conclui-se, através da adoção da interpretação sistemática da redação do dispositivo contido alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, com redação da EC 33/2001, que o ICMS não incide sobre as importações operadas mediante *leasing*, uma vez que nesta espécie contratual não ocorre a efetiva transferência do domínio da mercadoria ou do bem importado.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo, Malheiros, 2015.
- FAZZIO, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 17ª ed. São Paulo, Atlas, 2016.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Malheiros, 2018.
- MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Leasing**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- MARIANI, Irineu. **Contratos Empresariais: atualizados pelo Código Civil 2002 e leis posteriores**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1996.
- MENDONÇA, Christine. **O Leasing na Importação e o ICMS**. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- NADER, Paulo. **Curso de direito civil**, volume 3: contratos. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2018.
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.
- RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- RIZZARDO, Arnaldo. **Leasing - Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na Importação**. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2001.
- SILVA, Rafael Brum. **O ICMS na importação mediante arrendamento mercantil**. Revista Direito GV. São Paulo. Jul-Dez 2010.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 17ª ed. São Paulo, Atlas, 2017.
- WALD. Arnaldo. **Direito Civil: contratos em espécie**. Saraiva. 2012.