

DIREITO & JUSTIÇA

O leasing perante o fisco

Francisco Cláudio de Almeida Santos

Ministro do Superior Tribunal de Justiça

As questões tributárias relativas ao arrendamento mercantil pertinem ao objeto, às pessoas que participam do negócio e ao contrato em si. Em linhas gerais, se o objeto adquirido for coisa móvel da espécie mercadoria, ocorrerá o ato gerador do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços-ICMS, na aquisição, tributo que será pago pelo vendedor da mercadoria. Quer dizer o preço de um bem adquirido por uma empresa *lessor* vem acrescido sempre do ICMS, assim como do Imposto sobre Produtos Industrializados, pois as coisas móveis, objeto de contrato de *leasing*, são sempre produtos industrializados. Caso o bem móvel seja importado, em tese, ocorrerão os fatos geradores do imposto de importação, além dos impostos sobre a produção e a circulação já indicados, pois, no caso do primeiro, basta a entrada do produto estrangeiro no território nacional para que tal aconteça.

Passando o bem a integrar o ativo fixo da arrendadora, no meu entendimento, deixa de ser mercadoria, e, conseqüentemente, não se há de pensar em ICMS na sua saída, a título de arrendamento para a arrendatária, porquanto aí não há sequer a operação relativa à circulação, nem na sua venda futura pelo valor residual, pois, mercadoria não mais existe, mas, apenas, uma coisa suada. Caso muito interessante, concernente a bem importado ou fabricado, provavelmente, para ser objeto de *leasing* operacional, foi examinado em parecer pelo doutor advogado Geraldo Ataliba, cujas conclusões estão assim resúmidas na ementa de seu trabalho.

"ICMS. Não incidência na ativa de bens de fabricação própria. Inexistência de operação mercantil consigo mesmo. Não configuração de circulação. Não existência de mercadoria.

É, inexistível ICMS à consúente quando incorpora bens importados ou de fabricação própria ao seu patrimônio.

Só é devido ICMS sobre a importação, cuja suspensão cessa com a destinação." (Revista de Direito Tributário", 52, pp. 73/85).

Outro problema a merecer destaque é o da entrada no país de coisa objeto de contrato de *leasing* firmado no exterior. A operação é permitida pela legislação brasileira, que, a propósito do imposto de importação, dispõe, no art. 17, da Lei nº 7.132/83:

"A entrada no território nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação.

Aliás, em contrato de subarrendamento de bem arrendado no exterior há uma exceção a respeito da cláusula de opção de compra. Ela pode ser dispensada, mediante as "condições que estabelecer o Conselho Monetário Nacional", consoante prevê o 5º do art. 16, da Lei nº 6.099/74, com a redação pela Lei nº 7.132/83, o que permite raciocinar que o bem deverá retornar ao lugar de origem, não permanecendo, portanto, no país.

Com relação ao ICMS, e respeitante à entrada no país de aeronave arrendada no exterior, há expressivo precedente da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP nº 22.299-SP, em 20.10.93, relator ministro Cesar Rocha, cujo acórdão tem esta ementa:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). MERCADORIA IMPORTADA. Não é lícita a exigência de ICMS na importação de aeronave, em face de contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) celebrado no exterior.

"Recurso provido."

Os fundamentos dessa decisão radicam no desnível hierárquico entre Lei Complementar e o Convênio ICM nº 66/88, na prevalência das regras contidas no CTN e no Decreto-Lei nº 406/68, recepcionados pela nova ordem constitucional, naquilo em que são compatíveis com as normas do diploma maior de 1988, e na conseqüente desvalia do inciso V, do art. 2º da Lei nº 6.347/89, do Estado de São Paulo, bem assim que a ex-

ceção sobre operações de arrendamento mercantil é de competência municipal.

O precedente foi reafirmado pela mesma Turma, relator ministro Milton Luiz Pereira, no RESP nº 24.756-SP, julgado em 15.8.94, cujo acórdão porta este sumário:

"Tributário — ICMS — Arrendamento Mercantil (*leasing*) — Importação de Aeronave — Art. 155, I, "a" e IX, "a", C.F. — ADCT, art. 34, - Lei Complementar nº 56/87 (item 79, Lista de Serviços) — art. 8º, CTN — Decreto-lei 406/68 (art. 8º, parágrafo 1º). Lei Paulista nº 6.374/89 Convênio ICM 66/88-

1. Examinado juridicamente, tendo por objeto a importação de aeronave, o contrato de arrendamento mercantil (*leasing*), a exigência fiscal do ICMS não tem alcatifa na seara da legalidade.

2. Precedente jurisprudencial.

3. Recurso provido."

Ainda quanto à coisa arrendada. Cuidando-se bem imóvel há, sem dúvida, a incidência do Imposto sobre a Transmissão da Propriedade Imobiliária, tanto na aquisição do bem, como na sua posterior revenda. Nesse sentido existe precedente do Supremo Tribunal Federal, no RE no. 107.979-MG, 1ª Turma, relator ministro José Néri da Silveira (RTJ 137/1301-1309).

Quanto ao Imposto de Renda, em sendo operações normais, sem qualquer intuito de fraudar a lei tributária, em princípio, é direito de arrendadora considerar como despesa o custo das cotas de depreciação da coisa contabilizada em seu ativo fixo, assim como é direito da arrendatária deduzir para efeito de apuração do lucro tributável as despesas de pagamento da contraprestação do arrendamento. Evidentemente, se o negócio for desnaturado isso importará em glosa de despesas e conseqüente alteração do lucro oferecido à tributação.

A questão seguinte diz com a tributação da operação em si.

Do ponto de vista meramente doutrinário seria mais lógico que a operação tivesse na legislação tratamento absoluto como operação financeira, muito embora o negócio não se subsuma na hipótese de incidência que figura na Constituição ("operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários"), do tributo conhecido com o imposto sobre operações financeiras.

A matéria, no momento, não comporta mais o debate passado acerca da inclusão ou não do *leasing* no item 52 da lista de serviços DL nº 406/68, sujeita ao Imposto Sobre Serviços — ISS, como locação de bens móveis. É que a Lei Complementar nº 56/87 inseriu o *leasing*, atualmente, no item 79, ao lado da locação de bens móveis.

Daí as decisões mais recentes do Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nºs 341-SP, de 8.11.94 e 5.438-SP, de 25.4.95, relatores, respectivamente, ministros Humberto Gomes de Barros e Peçanha Martins, cujos acórdãos estão assim ementados:

"TRIBUTÁRIO — ARRENDAMENTO MERCANTIL — NATUREZA JURÍDICA — LEI Nº 6.099/74 — LC Nº 56/87 — INCIDÊNCIA DOS ISS.

Contrato misto, em sua origem o *leasing* tornou-se, entre nós, uma negócio típico, nominado e autônomo: a 'locação mercantil' definida e regida pela Lei nº 6.094/74.

Não faz sentido, atualmente, a pesquisa em torno de qual contrato prepondera na formação deste novo instituto.

A prática de 'arrendamento mercantil', antes de 1º de janeiro de 1988, não constituía fato gerador de ISS. A partir daquela data — quando se tornou eficaz a Lei Complementar nº 56/87 — o ISS passou a incidir sobre o arrendamento mercantil."

"TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL 'LEASING'. INCIDÊNCIA. TRIBUTO. LC Nº 56/87. PRECEDENTES.

1. Pacificou-se o entendimento jurisprudencial das 1ª e 2ª Turmas do STJ em torno da incidência do ISS nos contratos de 'leasing' que se subordinam às regras do arrendamento mercantil.

2. Inexistente, até 1.1.88, norma definidora do fato gerador do tributo em casos que tais, o que só veio a ocorrer com a edição do LC 56/87, o ISS não incide nas operações de arrendamento mercantil anteriores àquela data.

3. Embargos de divergência parcialmente recebidos."

Verifica-se que, antes da mencionada lei complementar, predominava, no STJ, o entendimento de cuidar-se o *leasing* de operação financeira, inconfundível com a locação pura e simples.

É de referir-se, finalmente, que o tema já está sumulado no verbete nº 138, deste teor:

"O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis."

Uma questão ficou em aberto na súmula. O *leasing* de imóvel.

Div-se-ia que o item da lista de serviços tributa a operação de arrendamento mercantil, sem distinção quanto ao objeto, móvel ou imóvel.

Em contraposição objetar-se-á que o imóvel não é coisa mercantil, ou seja, não é mercadoria, razão por que a compra e venda de imóveis é sempre um contrato civil e, por outro lado, uma interpretação sistemática da lei tributária conduz à conclusão de que o item 79 da lista de serviços trata somente da locação e arrendamento de coisas móveis, não estando a locação de imóveis ou seu arrendamento mercantil sujeito ao tributo municipal. É a minha opinião.

"Cuidando-se de bem imóvel (quanto à coisa arrendada), há, sem dúvida, a incidência do imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária, tanto na aquisição do bem, como na sua posterior revenda"

Dirigido pelo Professor Dr. Sérgio Danilo Pena, o GENE já examinou mais de dez mil indivíduos em perícias judiciais e particulares. Bibliografia e material informativo gratuitos.

GENE
NÚCLEO DE GENÉTICA MÉDICA

DNA

Faça contato.
Brasília (061) 245 3594
Belo Horizonte (031) 227 3496
São Paulo (011) 288 0622
Rio de Janeiro (021) 237 6838
Vitória (027) 227 6226
São Luiz (098) 235 1994

DETERMINAÇÃO DE PATERNIDADE PELO DNA COM CONFIABILIDADE DE 99,9999%

ADVOCACIA PEDRO GORDILHO S/C

SCN Ed. Brasília Trade Center - sala 1312
70710-902 - Brasília-DF - Brasil
Tel.: (061) 226.1458 Fax: (061) 224.3849