

ASSUNTO: ARRENDAMENTO MERCANTIL - LEASING. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. INCIDÊNCIA.

CONSULTA 021/23

I. RELATÓRIO

A consulente informa que é *"uma empresa com matriz em Pindamonhangaba/SP que está firmando um contrato de empreitada global contemplando a execução de serviços de estudo luminotécnico, fornecimento de luminárias de fabricação própria e serviço de instalação das mesmas (Anexo 1, doc 42679917) com um cliente estabelecido em Volta Redonda/RJ, sendo que os serviços serão executados pela matriz de Pindamonhangaba/SP e o fornecimento das luminárias pela filial situada em Manaus/AM"*.

Aduz ainda que *"O pagamento dessa empreitada global se dará através de contrato de ARRENDAMENTO MERCANTIL - LEASING a ser firmado entre seu cliente e um banco estabelecido em São Paulo/SP (Anexo 2, doc 42679918). Assim sendo o Banco será considerado o adquirente original das luminárias e transferirá o direito de uso ao cliente da consulente (Arrendatário). A posse das luminárias passará ao arrendatário somente após a quitação do contrato de arrendamento"*.

Por fim, informa que "De acordo com os artigos 314 e 315 do RICMS/AM, deverá emitir a Nota Fiscal de Venda Simbólica (CFOP 6101) ao Banco, devidamente tributada, mencionando nos dados adicionais que a emissão da mesma decorre de "Contrato de Arrendamento Mercantil", onde a mercadoria será entregue diretamente ao arrendatário, bem como destacando o número, série e data da Nota Fiscal emitida em nome deste. Dessa forma para entrega das mercadorias ao nosso Cliente deveremos emitir Nota Fiscal de Remessa por Conta e Ordem do Adquirente Originário (CFOP 6949), isenta de tributação, informando nos dados adicionais os dados cadastrais pertinentes ao Banco (Arrendador) e de que se trata de objeto de contrato de "Arrendamento Mercantil", mencionando também o número, série e data da Nota Fiscal emitida em favor do estabelecimento adquirente originário, o banco".

Isto posto, consulta:

Está correto o entendimento adotado pela consulente, no sentido de que " não haverá exigência do recolhimento de ICMS DIFAL por parte do Estado do Rio de Janeiro, quando as mercadorias ingressarem em seu território através da Nota Fiscal de Remessa por Conta e Ordem do Adquirente Originário (CFOP 6949), visto que ela origina de operação de Arrendamento Mercantil, operação esta regulamentada pela LC 116/03, que rege o ISS" ?

II. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

O processo encontra-se instruído com o original do DARJ de pagamento da TSE (doc 48791443), bem como cópia dos Atos Constitutivos da mesma e da procuração com os poderes necessários para representação no presente processo (doc 48791442), além das informações previstas pelo art. 3º da Resolução nº 109/76 (doc 49849237).

Inicialmente, cumpre informar que em relação à tributação relativa às operações de arrendamento mercantil, a Lei Complementar Federal nº 87, de 13/09/1996, que dispõe sobre o ICMS, preceitua que:

"Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

(...)"

Do mesmo modo, o Lei 2.657/96, do Estado do Rio de Janeiro, dispõe que:

"Art. 40. O imposto não incide sobre operação e prestação:

(...)

XX - de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

(...)"

Como se observa, o ICMS não incide nas operações com arrendamento mercantil, desde que se observe os requisitos legais que caracterizam a operação como tal. Porém, cabe ressaltar que, de acordo com a norma, o benefício não compreende a venda do bem arrendado.

Ademais, sobre arrendamento mercantil, convém lembrar que no âmbito federal, a matéria é disciplinada de maneira específica pela Lei nº 6.099, de 12/09/74; como também pela Resolução nº 2.309/96, do Banco Central do Brasil.

Deste modo, para efeito de análise, necessário se faz a transcrição de trechos das referidas normas, como segue:

"Lei Federal nº 6.099/74:

Art. 11. Serão considerados como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º. A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei será considerada operação de compra e venda a prestação."

"Resolução 2309/96-BACEN:

Art. 10. **A operação de arrendamento mercantil será considerada como de compra e venda a prestação se a opção de compra for exercida antes de decorrido o respectivo prazo mínimo estabelecido no art. 8º deste Regulamento."**

Na mesma linha, podemos observar ementa do STJ, publicada no DJ em 03/03/2000:

ANTECIPADA. STJ - LEASING FINANCEIRO. VALOR RESIDUAL. COBRANÇA
ARRENDAMENTO DESFIGURAÇÃO DO CONTRATO DE MERCANTIL. JUROS. SÚMULA 596/STF

"A opção de compra, com pagamento do valor residual ao final do contrato, é uma característica essencial do leasing. A cobrança antecipada dessa parcela, embutida na prestação mensal, desfigura o contrato, que passa a ser uma compra e venda a prazo (art. 5º, c, combinado com o art. 11, § 1º, da Lei nº 6099, de 12.09.74, alterada pela Lei 7.132, de 26.10.83), com o desaparecimento da causa do contrato e prejuízo ao arrendatário".

Portanto, podemos observar que caso ocorra o descumprimento do prazo mínimo estabelecido para o arrendamento mercantil, ou ocorra o pagamento antecipado do valor residual embutido na prestação mensal, o instituto estará descaracterizado, com conseqüente infração aos preceitos legais, devendo a operação ser considerada de compra e venda, sendo devido assim o ICMS sobre a totalidade da operação.

Por seu turno, no que se refere ao ICMS diferencial de alíquotas, o artigo 155, inc. II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal de 1988, determina:

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(...)"

Seguindo o comando constitucional acima, o inciso IV do artigo 3º da Lei nº 2.657/96, que dispõe sobre o ICMS no Estado do Rio de Janeiro, dispõe:

"Art. 3º O fato gerador do imposto ocorre:

(...);

VI - na entrada no estabelecimento do contribuinte de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação, destinada a consumo ou a ativo fixo;

(...)"

Inicialmente, nas operações relacionadas a leasing (arrendamento mercantil) anteriores a aplicação da Lei nº 11.638/07, todas eram reconhecidas como leasing operacional dentro do prazo do contrato, com o reconhecimento no ativo apenas após a compra definitiva do imobilizado, sendo que tal procedimento implicava em dificuldades de apresentação de informações fidedignas para os interessados.

Não havia, por exemplo, a possibilidade de analisar o valor real do ativo no balanço para apresentação aos acionistas no ato da apropriação do contrato de

leasing. A existência de um contrato de ativo em operação não impactava no reconhecimento de um ativo permanente, mesmo que essa companhia detivesse os riscos e benefícios na utilização desse imobilizado, sendo que o reconhecimento decorria unicamente pelas operações de passivo em contrapartida despesas mensais dentro do referido ano.

A alteração que a Lei nº 11.638/07 trouxe ao artigo 179 da lei nº 6.404/76 nº 6.404/76 foi fundamental para a correção dessa inconsistência, preceituando que serão classificadas no ativo imobilizado "os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens".

Dentro dessa premissa, a publicação do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), em seu item 22, estipula de forma clara a forma de reconhecimento do contrato de arrendamento por parte do arrendatário. Veja-se:

22. Na data de início, o **arrendatário deve reconhecer o ativo de direito de uso** e o passivo de arrendamento.

Assim sendo, podemos concluir que, **PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL**, a entrada no estabelecimento da arrendatária de bens arrendados em operação interestadual constitui fato gerador do ICMS diferencial de alíquotas, considerando que os mesmos farão parte do ativo imobilizado da arrendatária, conforme aludida disciplina estabelecida pela legislação federal que regula a escrituração contábil/societária, nos termos da Lei nº 6.404/76.

Adicionalmente, deve se observar que no caso de incidência do imposto, por se tratar de operação interestadual, o correspondente crédito (a que tem direito pelo princípio da não-cumulatividade do imposto) foi reconhecido em âmbito nacional pelo Convênio ICMS 04/97, cujas disposições foram integradas à legislação fluminense pela Resolução SEF nº 2.983/98.

Por fim, caso não seja exercida a opção de compra e restituído o bem ao arrendador, o arrendatário deverá estornar o imposto creditado, atualizado monetariamente, no mesmo período de apuração em que ocorrer a restituição (Artigo 4º da Resolução SEF nº 2.983/98).

III. CONCLUSÃO E RESPOSTA

Desta forma, pelo que se expôs, conclui-se que a entrada no estabelecimento da arrendatária de bens arrendados em operação interestadual constitui fato gerador do ICMS diferencial de alíquotas, considerando que os mesmos farão parte do ativo imobilizado da arrendatária, devendo o ICMS diferencial de alíquotas ser calculado sobre o valor da nota fiscal de remessa do bem, emitida pela empresa arrendadora.

Encaminhamos o Parecer 35 ([50419757](#)), desta Coordenadoria, cujo teor manifestamos concordância.

Submetemos à vossa senhoria, para decisão de encaminhamento à SSER, tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Anexo à Resolução n.º 414/22

Se aplicável, destacamos que o referido parecer deve ser encaminhado para a repartição fiscal de circunscrição do estabelecimento requerente, que deve dar ciência ao interessado, na forma preconizada pelo artigo 66, do Livro VI, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 27427, de 17 de novembro de 2000.