

Apelação Cível n. 2003.022238-3, de Itajaí.
Relator Designado: Des. Luiz César Medeiros.

TRIBUTÁRIO – ISS – OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS – POSIÇÃO DO STF – NÃO INCIDÊNCIA – EXEGESE DO ART. 156, INC. III DA CF E ART. 110 DO CTN

Ao tratar do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal pressupõe a “prestação de serviços”, segundo a conceituação definida no direito privado (CF, art. 156, inc. III, CTN, art. 110).

A qualificação de operações não condizentes com o significado técnico-jurídico da expressão “prestação de serviços”, para efeito de tributação municipal do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitraria manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, pois o tributo em comento somente pode incidir sobre obrigações de fazer (RE n. 116.121-3/SP, Min. Celso de Mello).

O *leasing financeiro* não alberga “prestação de serviço”. Não será por disposição legal que a sua natureza poderá ser alterada. A lei não tem o condão de modificar a essência das coisas ou dos fatos. Definir como prestação de serviço aquilo que essencialmente não o é, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível n. 2003.022238-3, da Comarca de Itajaí, em que é apelante Fiat Leasing S.A. – Arrendamento Mercantil e apelado o Estado de Santa Catarina:

ACORDAM, em Segunda Câmara de Direito Público, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fiat Leasing S/A – Arrendamento Mercantil, prejudicado o recurso do Município. Vencido o relator originário, Desembargador Francisco Oliveira Filho, que votou no sentido de negar-lhe provimento.

Custas na forma da lei.

I – RELATÓRIO:

Fiat Leasing S.A. – Arrendamento Mercantil aforou ação anulatória fiscal cumulada com ação declaratória contra o Estado de Santa Catarina, objetivando desconstituir os lançamentos evidenciados nas notificações fiscais ns. 0936/2002 e 0696/2002, bem como declarar a inexistência de relação jurídico-tributária no que concerne à exigência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil.

Sentenciando o feito o magistrado *a quo* consignou na parte dispositiva do *decisum*:

“Diante do exposto, face à jurisprudência, doutrina e ao direito citados, **JULGO IMPROCEDENTE** os pedidos constantes na Ação anulatória fiscal acumulada com declaratória aforada por Fiat Leasing S/A Arrendamento Mercantil em face do Município de Itajaí, condenando a requerente ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, estes que arbitro em 10% sobre o valor dado à causa devidamente corrigido na forma da lei, face o julgamento antecipado da lide”.

Fiat Leasing S.A. – Arrendamento Mercantil, em suas razões de recurso, sustenta a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, tendo em vista tratar-se de obrigação de dar e não de fazer. Alegando que tem sua sede no Município de Barueri, Estado de São Paulo, a recorrente sustenta a ilegitimidade do apelado para arrecadar o tributo. Afirma ainda que o apelado se equivocou ao arbitrar a base de cálculo utilizando como referência o valor do bem arrendado, pois o tributo, se devido, teria que incidir sobre o valor da operação de *leasing*.

Em contra-razões o Município de Itajaí defende a sentença objugada, requerendo, contudo, a majoração da verba honorária para 20%.

A douta Procuradoria-Geral de Justiça, em parecer da lavra do Doutor Paulo Roberto de Carvalho Roberge, manifestou-se pelo desprovimento do recurso.

II – VOTO:

1. Aspectos teóricos sobre o arrendamento mercantil: con-

Des. Luiz César Medeiros

ceito, natureza jurídica e modalidades

Pelo que se depreende dos autos, a insurgente foi autuada por deixar de recolher o Imposto Sobre Serviços (ISS) incidente sobre operações de arrendamento mercantil, com base na previsão instituída no item 79 da Lista de Serviços que vem anexa ao Decreto-lei n. 406/68.

Pelo documento de fl. 42, apenas para exemplificar, constata-se que o Município adicionou sobre o valor de venda do bem (R\$ 12.300,00), a título de presunção de juros que seriam cobrados pela arrendadora, a importância de R\$ 3.690,00, totalizando como base de cálculo R\$ 15.990,00. Sobre este importe fez incidir a alíquota de 5% (cinco por cento) de ISS que, com os acréscimos de lei, totalizou R\$ 1.489,98 (mil, quatrocentos e oitenta e nove reais e noventa e oito centavos).

Há, pois, prova da exação e da ameaça de execução fiscal (doc de fl. 39).

Assim, a questão que reclama análise primordial está centrada na possibilidade ou não da incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, mais especificamente naquelas referente à aquisição de veículos automotores pelo sistema de *leasing financeiro*.

1.1. Aspectos conceituais sobre o arrendamento mercantil

Para o enfrentamento da matéria, necessário sejam feitas algumas digressões teóricas sobre esse importante instituto.

Segundo Luiz Adriano de Lima, o contrato ora em estudo tem a denominação usual de *leasing*. Este vocábulo, originado do idioma inglês, une ao verbo *to lease* (arrendar) o sufixo *ing* que representa ação ou ato. Assim, a palavra *leasing* exprime ato de locar ou arrendar.

Ainda no idioma inglês, o arrendador ou locador é denominado *lessor* e o arrendatário ou locatário *lessee* (O Contrato de *Leasing* – *The leasing contract*. Revista da USF, v. 16, p. 163. Art. disponibilizado no repertório Juris Síntese Millenium – Março/Abril de 2002).

Acerca da origem do *leasing*, Maria Helena Diniz aponta que “na

verdade nasceu a idéia do leasing (do verbo to lease, alugar), quando Boothe, após a Segunda Guerra Mundial, contratou o fornecimento de alimentos com o exército norte-americano e, ao verificar que o volume de suas encomendas excedia sua capacidade operacional, firmou um contrato com um banco para que este comprasse os equipamentos que lhe eram necessários [...]” (Tratado Teórico e Prático dos Contratos. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 389).

Nos demais países, o *leasing* recebe as seguintes denominações: na Itália, *locazione finanziaria, prestito locativo e finanziamento di locazione*; na Alemanha, *finanzierungs leasing* ou simplesmente *miet*; na França, *crédit-bail*; na Inglaterra, *hire-purchase*; na Bélgica, *lacion financement*; e, na Espanha, *arrendamiento* (Maria Helena Diniz, ob. cit., p. 389; Antônio da Silva Cabral. *Leasing, noções, tipos e aspectos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 13 e Arnaldo Rizzardo. *Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 17-8.)

No direito brasileiro, o *leasing* recebeu o *nomen juris* de arrendamento mercantil. Foi esta a denominação adotada pela primeira legislação nacional a versar o assunto, a Lei n. 6.099/74, que, logo em seu art. 1º menciona a expressão.

Arnaldo Rizzardo critica a denominação afirmando que “a intuição arrendamento mercantil não apreende o significado real do instituto. Na dissecação do vocábulo arrendamento não se encontra o sentido de adquirir, ou de compra e venda” (Arnaldo Rizzardo. *Leasing – Arrendamento mercantil no Direito Brasileiro*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 18.

Arnoldo Wald, em 1970, apresentou uma das pioneiras definições de *leasing*, que acabou servindo de paradigma para a doutrina pátria. No seu dizer, trata-se de “um contrato pelo qual uma empresa, desejando utilizar determinado equipamento ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do con-

trato" (Introdução do *leasing* no Brasil, Revista dos Tribunais, n. 415, p. 10)

Essa definição expressa a forma pura, básica ou clássica de *leasing*.

Na Argentina, Noemi Lidia Nicolau, citada por Luiz Adriano de Lima (O Contrato de *Leasing* – *The leasing contract*), apresenta conceito semelhante:

"Técnicamente, el contrato de leasing es aquel por el cual una parte, denominada dadora, com la finalidad de otorgar financiamiento a la otra, denominada tomadora, se obliga a adquirir una cosa por indicación de la misma tomadora, entregando a ésta su uso y goce, por un precio en dinero, durante um plazo determinado, a cuyo término la tomadora podrá optar por: adquirir el dominio del bien, previo pago de su valor residual; restituirlo a la dadora o celebrar un nuevo contrato (El contrato de leasing en Argentina y su tipificación en la Ley 24.441, Revista dos Tribunais, n. 725, p. 30.)"

Das definições acima expostas depreende-se a referência a três figuras intervenientes nesse tipo de contrato: do fornecedor, que possui o bem e o disponibiliza; do arrendador, que adquire o bem do fornecedor e, do arrendatário, que, recebendo a posse do bem, dele se utiliza até o termo final do contrato, momento em que lhe é facultado exercer a opção de compra pelo valor residual adrede ajustado, renovar a locação ou devolvê-lo à arrendadora.

Não pode deixar de ser citada a definição legal inscrita no parágrafo único do art. 1º da Lei n. 6.099/74, com as alterações da Lei n. 7.132/83:

"Art. 1º [...]

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".

Observe-se que, numa primeira vista, pode parecer que a nossa legislação, a par de regular apenas os aspectos tributários do contrato de *leasing*, acabaria por desnaturá-lo, já que deixa de mencionar, na conceituação que expende, as faculdades que ficam à disposição da arrendatária no termo final do prazo do arrendamento. Todavia, esta impressão não se solidifica porque a lei, mais adiante, no seu art. 5º, determina que os contratos de arrendamento mercantil contenham

disposições a respeito da opção de compra ou renovação do contrato como caminhos disponíveis à arrendatária (Cfe. Luiz Adriano de Lima, O Contrato de *Leasing – The leasing contract*).

1.2. A natureza jurídica do contrato de *leasing*

Nos aspectos relacionados à conceituação do contrato de *leasing* pode ser observado distintamente que as relações que se estabelecem entre os intervenientes, arrendador e arrendatário, configuram institutos já consagrados pelo direito privado: locação, financiamento e compra e venda.

Desse modo, a relação entre o arrendador, ao ceder o uso de um determinado bem ao arrendatário mediante o pagamento, por este, de um preço, caracteriza locação. De outra parte, a faculdade de aquisição do bem pelo arrendatário no termo final do contrato pode caracterizar a compra e venda. Ainda, a facilitação propiciada ao arrendatário, que pode usufruir do bem mediante pagamento paulatino sem ter que comprá-lo de imediato, podendo fazê-lo no final da operação, se assim desejar, caracteriza financiamento (Cfe. Luiz Adriano de Lima, O Contrato de *Leasing – The leasing contract*).

Cuida-se, portanto, de um ato negocial complexo que se constitui de diversos elementos que fazem surgir uma nova e una modalidade de contrato. Não se trata de simples superposição de contratos. O *leasing*, “*muito embora apresente nuances de locação, de financiamento e de compra e venda a crédito, é um instituto autônomo e diferenciado, que não se reduz a nenhuma dessas figuras isoladamente consideradas*” (*Ibidem*).

Nessa linha, Orlando Gomes esclarece que “*é dominante na doutrina mais recente o juízo de que o leasing é um contrato autônomo, muito embora resulte da fusão de elementos de outros contratos, mas não pode ser classificado como contrato misto, composto por prestações típicas da locação, da compra e de outros contratos, porque tem causa própria e já se tipicizou*” (Contratos. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 463.)

Para Fábio Konder Comparato, o contrato de *leasing* caracteriza-se como “*negócio jurídico complexo, e não simplesmente como coligação de ne-*

gócios. Dizemos não simplesmente, porque na verdade o contrato entre a sociedade financeira e o utilizador do material é sempre coligado ao contrato de compra e venda do equipamento entre a sociedade financeira e o produtor. Mas o leasing propriamente dito, não obstante a pluralidade de relações obrigacionais típicas que o compõem, apresenta-se funcionalmente uno: a 'causa' do negócio é sempre o financiamento de investimentos produtivos" (Contrato de leasing, Revista dos Tribunais, n. 389, p.10).

Não discrepando desse entendimento, preleciona Arnaldo Rizzardo:

"O arrendamento mercantil é um instituto autônomo, com vida própria, embora formado de aspectos ou elementos de espécies próximas, sobretudo da locação, da compra e venda e do mútuo ou financiamento bancário. (...) Mas, 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" (Ob. cit., p. 152, 153 e 154).

Depreende-se, pois, que no *leasing* a arrendadora entrega o bem à arrendatária que dele usufrui mediante pagamento de um valor periódico. Esse valor é fixado no contrato e compreende todos os custos da empresa arrendadora, acrescido do *spread* a que faz jus em decorrência de sua atividade. A remuneração pelo uso do bem e sua taxa de depreciação são consideradas para fixação do montante das contraprestações.

Embora ainda não seja o momento apropriado para abordar a questão medular da presente insurgência, cabe conjecturar: se fosse admissível a incidência do ISS nas operações de *leasing*, a base de cálculo, no máximo, deveria ser o valor do *spread* (se considerado este como remuneração por serviço prestado, o que evidentemente não é), e jamais o valor global da locação e muito menos aquele definido para a opção de compra.

1.3. As modalidades de contrato de *leasing*

Pelas lições antes elencadas pode-se afirmar que o *leasing* é parte integrante das relações comerciais hodiernas, amoldando-se às variações exigidas pela evolução e pela natureza multifacetária das relações negociais. De qualquer modo, não obstante as especificidades inerentes a cada tipo de contrato, pode-se, com apoio na doutrina, distinguir três modalidades básicas de *leasing*: a) *leasing* operacional; b) *leasing* financeiro ou *full payot lease*; e c) *lease-back*, ou *sale and lease back* (Cfe. Luiz Adriano de Lima, *O Contrato de Leasing – The leasing contract*).

1.3.1. O *leasing* operacional

Noemi Lidia Nicolau define o *leasing* operacional como sendo "*quel en el que un fabricante o proveedor destina un bien de su propiedad para darlo en locación, garantizando su calidad y funcionamiento. En la realidad económica y también en la realidad jurídica hay sólo dos partes: dador y tomador*" (art. cit., p. 34.)

Dissertando sobre o tema, Jorge Pereira Andrade esclarece que "*no leasing operacional o fabricante é o arrendante e que esse tipo é muito usado principalmente nos Estados Unidos da América do Norte, especialmente pelos fabricantes de automóvel, sendo arrendatárias as grandes locadoras, tipo Avis ou Hertz. Estas empresas de grande porte através do renting alugam inúmeras vezes a clientes diversos um mesmo veículo, cujo uso constante e ininterrupto logo o torna obsoleto, e por isso a manutenção é feita pela arrendante. Muito usado também pelos fabricantes de equipamentos eletrônicos (Contratos Nominados. Coordenador Yussef Said Cahali et al. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 217).*

Esses conceitos definem o *leasing* operacional considerando-o como uma modalidade que, diversamente do *leasing* financeiro, prescinde da figura do fornecedor. A relação contratual dele derivada ostenta apenas duas partes intervenientes: a arrendadora, que é proprietária do bem, e o arrendatário, que vai dispor do bem.

A Resolução 2.309/96, do Banco Central do Brasil, no art. 6º, dá a definição legal de *leasing* operacional:

"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 à sua colocação à disposição da arrendatária**, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado;

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

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado. (não grifado no original)

1.3.2. O *leasing* financeiro

O arrendamento mercantil financeiro ou *full payot lease* é a modalidade clássica ou pura de *leasing* e, na prática, certamente a mais utilizada, configurando, inclusive, a operação referida no recurso em análise.

Nessa modalidade, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica, sendo que, ao final da locação, abre-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato.

No *leasing* financeiro prepondera o caráter de financiamento da operação e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.

A Resolução n. 2.309/96, do Banco Central do Brasil, em seu art. 5º define o arrendamento mercantil financeiro nos seguintes termos:

"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". (não grifado no original)

Como o tema gravita em torno da possibilidade jurídica da inci-

dência de tributo com limitação constitucional a “serviços”, é bom salientar desde já que no *leasing* financeiro, diferentemente do *leasing operacional*, a manutenção, assistência técnica e os serviços correlatos são de responsabilidade do arrendatário e não do arrendador. Logo, resta evidente que não há serviço e, portanto, despropositada seria a incidência de tributo a esse título.

Sobre isso, acentua Caio Mário da Silva Pereira que “no *leasing financeiro*, o arrendatário assume os riscos da coisa, obriga-se pela sua conservação, e sofre a sua obsolescência” (A Nova Tipologia Contratual no Direito Civil Brasileiro, Revista Forense, v. 281/9).

No *full payot lease*, como a própria denominação inglesa já expressa e estabelece a resolução do BACEN, não poderá haver rescisão unilateral do contrato pela arrendatária mediante a devolução antecipada do bem à arrendadora. “Isto ocorre porque, nesta modalidade, as prestações pagas pela arrendatária e que perduram durante todo o prazo do contrato devem cobrir o custo integral do bem e o lucro da empresa arrendadora sendo defeso à arrendatária rescindir antecipadamente a avença, caso em que, se assim fizer, será compelida a pagar todas as contraprestações restantes” (O Contrato de *Leasing* – *The leasing contract*).

1.3.3. As distinções entre os dois institutos – *leasing financeiro* e *leasing operacional*

Os conceitos acima transcritos evidenciam os caracteres diferenciadores entre *leasing operacional* e *leasing financeiro*. Neste, a arrendadora, em regra, não é proprietária do bem, tendo que adquiri-lo do fornecedor ou produtor, para depois locá-lo ao arrendatário sob as condições já explicitadas. Naquele, o bem já pertence à arrendadora, que o coloca, via contrato de *leasing*, à disposição do arrendatário e viabiliza a entrada de seus produtos no mercado.

Athos Gusmão Carneiro explicita a diferenciação dos dois institutos da seguinte forma:

a) no *leasing financeiro*, as contraprestações devem ser suficientes a que a arrendadora recupere 'o custo do bem arrendado' e ainda 'obtenha um retorno', ou seja, um lucro sobre os recursos investidos;

b) já no *leasing operacional*, as contraprestações destinam-se

basicamente a cobrir 'o custo de arrendamento do bem' e ainda dos serviços prestados pela arrendadora com a manutenção e assistência técnica postos à disposição da arrendatária, previsto ainda que o preço para a opção de compra será sempre o do 'valor de mercado do bem arrendado'.

Última ratio, vê-se que no leasing financeiro prepondera o fator 'financiamento', enquanto no leasing operacional sobreleva o aspecto 'locação' (Leasing: O Contrato de 'Leasing' financeiro e as ações revisionais. Revista Jurídica, n. 237, Julho/1997, p. 5-18).

O professor Jorge R.G. Cardoso, citado por Athos Gusmão Carneiro (*op. cit.*), em interessante artigo de doutrina, após análise das características diferenciadoras do *leasing* operacional e financeiro, ressalta que naquele, *"é permitido ao cliente devolver o bem ao arrendador, pois sua característica dominante é 'a cessão do uso do bem a terceiro'".* Mas, quanto ao *leasing* financeiro, *"as partes objetivam também a transferência da propriedade do bem arrendado, o que justifica tenha sido acoplado ao arrendamento o termo 'mercantil', pois a propriedade necessariamente será transferida do arrendador, quer para o arrendatário em caso de exercício da opção de compra, quer para terceiros, caso não haja o seu exercício".* Em consequência disso, conclui o articulista que no *leasing* financeiro não é admitido *"que o arrendatário devolva o bem ao arrendador e pretenda, eventualmente, desfazer o negócio e sustar o pagamento das contraprestações sob a alegação de que não deseja o uso do bem a ele dado em arrendamento mercantil, pois o contrato versa também sobre a transferência de sua disponibilidade"* (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Revista dos Tribunais, 1993, v. 5, p. 76).

A articulista Noemi Lidia Nicolau assevera: *"se discute que esta figura sea 'leasing', porque no incluye la opción de compra y además porque la causa fin objetiva del contrato no es la financiación, sino la colocación en el mercado de productos de propiedad del dador. Es un contrato de cambio, a diferencia del 'leasing' financiero, que es un contrato de crédito"* (art. cit., p. 7).

O enaltecimento teórico desses dois tipos de *leasing*, como se verá mais adiante, tem pertinência com o assunto enfocado no presente recurso, pois conforme já adiantado, no arrendamento mercantil, modalidade operacional, quando a manutenção, assistência e outros aspectos ligados à utilização e fruição

do bem ficam ao encargo da arrendadora torna-se possível a incidência do ISS. Além da locação, com ou sem opção de compra, há a prestação de serviço. Em adendo aos equipamentos eletrônicos trazidos como exemplificação na doutrina de Jorge Pereira de Andrade, podem ser citados o arrendamento de máquinas fotocopadoras, máquinas de jogos etc.

Repita-se: se é possível, ante os estritos termos da Constituição Federal, a incidência de ISS sobre operações de *leasing*, seria somente na modalidade de arrendamento mercantil operacional que essa possibilidade se concretizaria.

1.3.4. O *sale and lease-back*

Por fim, apenas para que se complete o raciocínio até aqui desenvolvido, já que nenhuma aplicação prática tem ao caso em discussão, no *sale and lease-back*, ou simplesmente *lease-back*, a própria arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil.

Em seu bem elaborado artigo, Luiz Adriano Lima explicita a finalidade dessa forma de *leasing*:

“O caso é que, não raro, uma empresa, pretendendo expandir-se, não dispõe de capital suficiente para tal ou, aquele que tem em mãos representa pouco ou é indispensável às suas atividades, de modo que não pode ser imobilizado. Nestes casos, a empresa desfaz um bem que lhe pertence e o aliena à uma empresa de arrendamento mercantil, dela recebendo o pagamento, muitas vezes à vista, promovendo, assim, um acréscimo em seu capital. E, como a empresa precisa utilizar aquele bem em sua atividade, à alienação segue-se o arrendamento do mesmo bem, através de contrato de leasing onde a vendedora figura como arrendatária. O bem nem mesmo chega a sair da posse da arrendatária. No mais, a operação reveste-se de todos os caracteres existentes no contrato de leasing financeiro” (O Contrato de Leasing – The leasing contract).

O *lease-back* está previsto no art. 9º da Lei n. 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei n. 7.132/83. E sobre ele dispõe o art. 23 da Resolução n. 2.309/96 do Banco Central:

“Art. 23 - As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele coligadas ou

interdependentes somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento mercantil financeiro, aplicando-se a elas as mesmas condições fixadas neste regulamento”.

Parece também evidente que nesse tipo de operação não emerge “prestação de serviço” que possa ser passível de tributação pelos Municípios.

2. A impossibilidade de incidência do ISS nas operações de *leasing*

É de ser destacado que com o advento da Lei Complementar n. 56/87, que incluiu o arrendamento mercantil no item 79 da Lista do Decreto-lei n. 406/68, as operações de *leasing* passaram a ser objeto de tributação do ISS, conforme entendimento sumulado do Supremo Tribunal de Justiça: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis” (Súmula n. 138).

Os precedentes pioneiros que culminaram na edição da Súmula são os seguintes:

“ARRENDAMENTO MERCANTIL. NATUREZA JURÍDICA. LEI Nº 6.099/74. LC 56/87. INCIDÊNCIA DO ISS.

Contrato misto, em sua origem, o *Leasing* tornou-se, entre nós, um 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 LC 56/87, o ISS passou a incidir sobre o arrendamento mercantil' (REsp n. 28.467/SP, Min. Humberto de Barros – Data do julgamento: 30.08.93). (grifo não consta do original)

“ISS. Arrendamento Mercantil. *Leasing*. Incidência. Tributo. LC 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 01.01.1988, norma definidora do fato gerador do tributo em casos que tais, o que só veio a ocorrer com a edição da LC 56/87, o ISS não incide nas operações de arrendamento mercantil anteriores àquela data.**

3. Embargos de divergência parcialmente recebidos” (EDREsp n. 5.438-SP, Min. Peçanha Martins – Data do julgamento: 25.04.1995). (grifo não consta do original)

Verifica-se que antes da mencionada Lei Complementar – e isso

é ponto importante a ser considerado – predominava no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de se constituir o *leasing* operação financeira, inconfundível com a locação pura e simples. Logo, o que levou aquela Corte Superior a considerar como incidente o ISS foi exatamente a dicção da LC n. 56/87, que considerou o *leasing* como espécie de locação.

2.1. A nova posição do Supremo Tribunal Federal e a não-incidência do ISS sobre as operações de *leasing*

O retorno da discussão sobre a possibilidade da incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil se dá em razão do Supremo Tribunal Federal ter declarado, no Recurso Extraordinário n. 116.121-3, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” constante no item 79 da lista de serviços do Decreto Lei n. 406/68, com as alterações decorrentes da LC n. 56/87.

Verdade que o Excelso Pretório suprimiu, por vício de constitucionalidade, apenas a expressão “locação de bens móveis”, nada mencionando acerca dos contratos de *leasing*. E não poderia ser diferente, já que, em se tratando de declaração de inconstitucionalidade pelo controle difuso, a análise somente poderia se circunscrever ao caso apreciado – a incidência do ISS nos contratos de locação típicos.

Cumprе ressaltar, no entanto, que a base central da argumentação dos eminentes Ministros que aderiram ao voto vencedor, reside na impropriedade de se tributar operação que não se afeiçoa à hipótese de incidência do aludido tributo. Noutros termos, afirmaram os eminentes julgadores que não pode incidir ISS em operação que não incorpore **prestação de serviço**.

Não obstante os entendimentos em sentido contrário, entendo que pelo fato de o contrato de *leasing* ter sido incluído na relação do Decreto-lei n. 406/68 pela Lei Complementar n. 56/87, por considerá-lo similar à locação de bens móveis – até porque um de seus elementos é exatamente a locação –, mas principalmente porque na modalidade de arrendamento mercantil a que se refere o presente feito não se vislumbra qualquer operação que possa ser enquadrada como “prestação de serviços”, mostra-se pertinente e inteiramente aplicável os termos do

erudito julgado.

Concorda-se que a expressão não foi atingida em toda a sua integralidade, como ocorreu com a “locação de bens móveis”, pois no *leasing* operacional é perfeitamente possível a incidência do ISS, mormente quando a manutenção e a operacionalização do equipamento arrendado continua sendo de responsabilidade do arrendador. Assim, permanece a hipótese de incidência de ISS nas operações de *leasing* que efetivamente incorporem “prestação de serviço”.

Sobre a distinção entre os dois institutos – locação e *leasing* – esclarecedora é também a lição do Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, quando ainda Juiz de Alçada:

“Sem embargo dos pontos de contato entre a figura do leasing e o contrato de locação, nítidas, e bem nítidas, são as diferenciações entre elas... Trata-se, na realidade, aduz o festejado jurista (referindo-se a Arnoldo Wald), de uma fórmula intermediária entre a compra e a venda e a locação, exercendo a função parecida com a da venda com reserva de domínio e com a alienação fiduciária, oferecendo ao usuário um maior leque de opções” (RT 574/21).

Conclui-se, pois, que todos os elementos que compõem o contrato de arrendamento mercantil formam uma unicidade em que sobressaem dois aspectos: a locação e a natureza financeira, esta mais proeminente no caso do *leasing financeiro* que, como visto, é o caso dos autos. Por outro lado, em exaustiva repetição, não se infere nenhuma operação que possa ser enquadrada como “prestação de serviço”.

De acrescentar-se que a proeminência desses elementos é destacada inclusive no § 1º do art. 11 da Lei n. 6.099/74, que estabelece: “A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda à prestação.

A base de cálculo do ISS, nos termos do art. 72 do Código Tributário Nacional e do art. 9º do Decreto-lei n. 406/68, deve corresponder ao preço do serviço prestado. Não se ajusta, como se vê, a nenhum dos dois aspectos antes citados.

O *leasing* como é sabido, tem uma abrangência de efeitos jurídicos mais dilargada que a locação. Em outra palavras, esse tipo de contrato configura

mais que uma simples locação: é também financiamento e compra.

Conforme se extrai da doutrina especializada antes indicada, a compra e venda, no caso de aquisição de bens móveis – veículos automotores –, não pode ser compreendida como a simples faculdade a ser exercida quando da chegada do termo final do contrato de *leasing* financeiro. Segundo Arnaldo Rizzardo, as tarifas de arrendamento pagas mês a mês “*não significam somente a contraprestação pelo uso. Envolvem, igualmente, a amortização do preço. Expressam, em outros termos, o pagamento da coisa*” (Leasing – Arrendamento mercantil no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 127).

A Constituição Federal atribui aos municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, excetuados aqueles sujeitos à tributação pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nos moldes do art. 155, inc. II, desde que previstos em lei complementar (art. 156, inc. III).

A Lei Maior delimitou as hipóteses de incidência de modo que nem mesmo ao legislador complementar é permitida a tributação do ISS sobre atividade ou operação que não constitua serviço. De outro vértice, a restrição dos serviços passíveis de tributação, em conformidade com o art. 110 do Código Tributário Nacional, deve ser buscada no direito privado, pois a categoria – serviço – é utilizada no texto constitucional para fixar os limites do campo de aplicação do ISS.

Sobre o tema, o Ministro José Delgado, reconhecidamente uma das mais conceituadas autoridades em Direito Tributário, no julgamento do Recurso Especial n. 222.246, afirmou:

“4. O conceito constitucional de serviço tributável somente abrange:

- a) as obrigações de fazer e nenhuma outra;**
- b) os serviços submetidos ao regime de direito privado não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, “a”, da Constituição);
- c) que revelam conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – o que afasta, desde logo, aqueles prestados a si mesmo, ou

em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo, etc.);

d) prestados sem relação de emprego – como definida pela legislação própria – excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício) por não estar *in comércio* (Aires F. Barreto, “ISS – Não incidência sobre Franquia”, *in* Revista de Direito Tributário, Malheiros Editores, vol. n° 64, p. 216/221)”.
Desse modo, indubitável que somente os serviços – que se con-

solidam em obrigação de fazer, e não de dar, consistente na realização de tarefas – é que podem constituir fato gerador do ISS.

Pelos documentos encartados observa-se que a recorrente desenvolve atividade de arrendamento mercantil, modalidade *leasing* financeiro, cuja finalidade restringe-se exclusivamente em arrendar veículo automotor, mediante o pagamento de prestações mensais em que já estão embutidas as parcelas referentes à opção de compra (VRG), sem que se possa inferir qualquer tipo de prestação de serviço. O máximo que poderia se admitir como “serviço” seria a elaboração do contrato e o respectivo desembaraço burocrático. No entanto, esse tipo de atividade se constitui no meio para a alienação do bem móvel, seja por meio de compra e venda, seja por meio de *leasing*.

Conforme já tantas vezes referido, o contrato de *leasing* e de locação são institutos jurídicos distintos. No entanto, guardam pontos em comum. Tanto é assim que a Lei Complementar n. 56/87, no item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68, qualifica o arrendamento mercantil como espécie de locação de bens móveis.

A verdade é que a previsão legal não se amoldava ao texto constitucional, já que este elegeu como aspecto material do ISS a prestação de serviços – obrigação de fazer – e assim, apenas esta é que poderia ser passível da tributação. Em sentido contrário, a locação de bens móveis, incluindo as operações de arrendamento mercantil, em especial o *leasing financeiro*, sendo obrigação de dar, não pode se sujeitar à incidência do referido tributo.

Bem por isso, o Supremo Tribunal Federal, por intermédio da decisão antes noticiada, não tardou a se manifestar sobre o tema, declarando a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” inscrita no citado item 79

da Lista de Serviços que vem anexa ao Decreto-lei n. 406/68.

O voto vencedor, prolatado pelo eminente Ministro Marco Aurélio, designado relator em substituição ao Ministro Octávio Gallotti, que ficou vencido, tem o seguinte teor:

"TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO.** A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional" (Tribunal Pleno. Data do Julgamento – 11.10.2000).

"Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.

Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contém na legislação de regência. **As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:**

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.

Relembrem-se as noções dos referidos contratos, de que cuidam os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil:

"Art. 1.188. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

"Art. 1.216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

A hipótese assemelha-se ao quadro com o qual se defrontou o Tribunal de Recurso Extraordinário n. 166.772-9-RS, quando veio a glosar a exigência da

contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos. O pretexto da incidência estaria na igualização econômica entre o que satisfeito a tal título e o salário, olvidando-se advertência doutrinária sobre a realidade jurídica conceitual, a sobrepor-se ao aspecto simplesmente econômico. Na emenda do precedente, proclamou o Plenário:

"O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito".

Cumpra ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título "o ISS sobre a locação de bens móveis" na revista *Dialética de Direito Tributário* n. 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 (...) Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a tos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta do esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem o qual, tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Pela alínea "c", conheço do recurso do contribuinte e dou-lhe provimento. Declaro a inconstitucionalidade dos dispositivos que prevêm essa incidência". (grifos não constam do original)

Pela importância da matéria e principalmente pela radical alteração do entendimento de há muito pacificado, é importante também que se registre o voto do eminente Ministro Celso de Mello:

"A questão ora em julgamento neste recurso extraordinário concerne, precisamente, ao tema da alegada inconstitucionalidade da Expressão "locação de bens móveis" constante do item n. 79 da Lista de Serviços a que alude o art. 8º do DL n. 406/68, na redação que lhe deu a Lei Complementar n. 56/87, bem assim da suposta ilegitimidade constitucional dessa mesma expressão ("locação de bens móveis") inscrita no item n. 78 da Lista de Serviços referida no § 3º do art. 50 da Lei n. 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP.

Sabemos que a tributabilidade dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos na esfera de competência impositiva das demais pessoas estatais, traduz prerrogativa que pertence aos Municípios, os quais, para esse efeito, ainda que em caráter residual (RICARDO LOBO TORRES, "Curso de Direito Financeiro e Tributário", p. 331, item n. 7.4, 2 ed., 1995, Renovar), dispõem do poder de instituir o ISS relativamente aos serviços definidos em lei complementar editada pela União Federal (CF/69, art. 24, II; CF/88, art. 156, III).

A lista de serviços é taxativa (RTJ 89/281). O rol que nela se contém constitui *numerus clausus*, embora admissível a sua interpretação compreensiva (RDA 118/155, Re. Min. THOMPSON FLORES). O que se não pode aceitar – até como natural conceitório do princípio constitucional da reserva de lei em matéria tributária – é a inovação do rol, para, nele, acrescentar-se, em sede normativa local, categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal. (não grifado no original)

Os itens ora questionados na presente sede recursal extraordinária, constante das Listas de serviços a que se referem os diplomas legislativos da União Federal e do Município de Santos/SP, tornam tributável, mediante incidência do ISS, a *"locação de bens móveis"*.

É nesse específico ponto, portanto, que reside a controvérsia suscitada na presente causa, cuja discussão torna necessário indagar se se revela juridicamente lícita, para efeito tributário, a qualificação normativa das obrigações fundadas no negócio contratual de locação de bens como atividade caracterizadora de prestação de serviços, para fins de incidência do ISS.

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*. (não grifado no original)

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: *'Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso de coisa não fungível, mediante certa retribuição'* (grifo do autor).

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, "Direito Civil", vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23 ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, "Instituições de Direito Civil", vol. III/250-254, item n. 238, 5 ed. 1981, Forense; ORLANDO GOMES, "Contratos", p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7 ed., 1979, Forense, v.g.).

Insista-se, portanto, na asserção de que, para efeito de configuração do contrato de locação de coisas (*locatio rerum*, que se distingue, juridicamente, da *locatio operarum* e da *locatio operis faciendi*), a entrega de coisa não fungível consti-

tui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c o art. 1.189, I), um dos *essentialia negotii*, como acentua MARIA HELENA DINIZ ("Curso de Direito Civil Brasileiro", vol. 3/194, 6 ed., 1989, Saraiva):

"A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para o fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva".

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços. (não grifado no original)

Cumprе assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, **que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.** (não grifado no original)

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, *"faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial ..."* (ALIOMAR BALEIRO, "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11 ed., 1999, Forense), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, *in* Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "O ISS sobre a Locação de Bens Móveis", *in* Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9).

A decisão emanada do Tribunal local – que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente – não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas".

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal, pelo que se pode destacar dos votos acima transcritos, está alicerçado nos seguintes fundamentos:

a) ao tratar do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal pressupôs a "prestação de serviços", segundo a conceituação definida no direito privado (CF, art. 156, inc. III);

b) a definição de "serviços", "locação de serviços" e "locação de

móveis” devem ser buscadas no âmbito do direito privado, observada a disposição imperativa do art. 110 do Código Tributário Nacional quanto ao conceito, conteúdo, formas e alcance desses institutos;

c) a definição e limitação das competências tributárias devem prestigiar o postulado da tipicidade e não a interpretação econômica do direito tributário;

d) o conteúdo político de uma constituição não é conducente ao desprezo do sentido técnico e vernacular das palavras, sendo indesviável a consideração dos institutos consagrados pelo Direito;

e) somente a prestação de serviços resultante diretamente do esforço humano é fato gerador do ISS, prevalecendo a organicidade do próprio Direito;

f) tal qual a “locação de bens móveis”, a qualificação de operações não condizentes com o significado técnico e jurídico da expressão “prestação de serviços” para efeito de tributação municipal do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, pois o tributo em comento somente pode incidir sobre obrigações de fazer;

g) não prevalece o entendimento de que pudesse incidir o ISS sobre a simples entrega de bem a terceiro, levando-se em conta a realidade econômica e a circunstância de manter a coisa em poder daquele com a garantia de uso pacífico;

A clareza dos elucidativos pronunciamentos permite – e as partes grifadas contribuem para isso – concluir com segurança que somente as operações resultantes de “**prestação de serviço**”, na sua acepção técnico-jurídica, é que ensejam a incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS.

Não obstante as peculiaridades do *leasing* em relação à locação, os fundamentos expendidos pela Corte Suprema podem e devem ser considerados para afastar a incidência do ISS nos casos de aquisição de bens móveis por intermédio dessa modalidade negocial.

Assim, *data venia* dos entendimentos em contrário, tenho a firme convicção de que os fundamentos acolhidos pelo Pleno do Excelso Pretório se aplicam como luva ao caso em estudo. O *leasing financeiro* não alberga “prestação de serviço”. Não será por disposição legal que a sua natureza poderá sofrer alteração. A lei não tem o condão de modificar a essência das coisas ou dos fatos. Definir como prestação de serviço aquilo que essencialmente não o é, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária.

Sobre a impossibilidade de a lei tributária mudar o conceito dos institutos adotados, especialmente os de direito privado, para estabelecer a incidência dos tributos, se mostram pertinentes e absolutamente válidas as palavras do Ministro Luiz Gallotti, exaradas em voto vencido que proferiu no Recurso Extraordinário n. 71.758, e citadas pelo Ministro Octávio Gallotti, também no voto vencido que exarou no Recurso Extraordinário n. 116.121-3 antes referido:

“Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição (RTJ 66, p. 165)”.

Em arremate, cumpre salientar que os termos da Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça, ante a nova orientação do Guardião Mor da Constituição da República, merecem ser revistos. Decompondo-se o contrato de *leasing financeiro* – financiamento, locação e opção de compra – resta indesviável a afirmação categórica de não-incidência do ISS. Em relação ao primeiro dos elementos (financiamento) compete à União a instituição de tributos sobre operações financeiras (CF, art. 153, inc. V). No que diz respeito à locação, o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68 mereceu censura do Supremo Tribunal Federal, lembrando novamente que o arrendamento mercantil foi guindado pela Lei Complementar n. 56/97 à condição de espécie do gênero “locação de bens móveis”. E por fim, a opção de compra, se concretizada, quando muito, ensejaria o pagamento atinente à circulação de mercadorias (no caso, em função do regime de substituição tributária o ICMS já foi pago antecipadamente).

Ainda que o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal tenha

sido incidental, não se pode negar o efeito que atinge as legislações inferiores, porque as decisões da Suprema Corte possuem caráter normativo, sem vinculação, é certo, mas normativo. Desse modo, as legislações inferiores que tratam da matéria e que devem obedecer as normas gerais editadas em lei complementar, nos termos do preconizado no art. 146 da Constituição Federal, sofrem de imediato os reflexos do julgamento que declarou inconstitucional a expressão “locação de bens móveis” constante da Lei Complementar n. 56/87, que deu redação ao Decreto-lei n. 406/68.

Embora o § 2º do art. 102 da Constituição Federal disponha sobre o efeito vinculante somente das decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações declaratórias de constitucionalidade, não se afigura despropositado adotar como orientação jurisprudencial decisão sobre inconstitucionalidade proferida pelo plenário da Alta Corte. Afinal, se o julgamento se deu em Sessão Plenária, mesmo que não tenha sido proferido em ação declaratória de constitucionalidade, não há que se negar que a decisão expressa o entendimento que adotará doravante.

Em caso similar ao vertente, a Primeira Câmara Especial Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por votação unânime, deu provimento ao agravo de instrumento que indeferiu a tutela antecipada, nos seguintes termos:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS. ISS. NÃO INCIDÊNCIA. CONCESSÃO DE LIMINAR.

Em virtude de a locação de bens móveis não se confundir com a de serviços, consoante definições trazidas pelo Direito Romano e insculpidas no Código Civil, descabe a incidência do ISS sobre a operação de *leasing* de bens móveis, tendo em vista que esta atividade não se enquadra naquelas previstas no art. 156, III, da Constituição Federal. Precedente do STF.

Presença dos requisitos do art. 273 do CPC a autorizar o deferimento da liminar. Agravo de Instrumento provido” (AI n. 700047299).

Perfilho a ensinança de Ives Gandra Martins, citado pelo Desembargador Newton Trisotto no Agravo de Instrumento n. 2001.017655-6, de que *“uma decisão do S.T.F. em controle difuso representa sólida manifestação do Poder Judiciário. Indiscutível sinalização na interpretação do bom direito, ofertando, tal orientação, mesmo no controle em concreto, a exegese a ser seguida pelos sujeitos à*

imputação normativa examinada. No controle difuso, agir em desacordo com a interpretação do Supremo Tribunal Federal é correr sérios riscos de insucesso judicial em pleitos apresentados, em face de a Máxima Corte oferecer, em suas decisões, a 'segurança' jurídica que é um dos cinco direitos fundamentais do cidadão" (Aspectos práticos da teoria da imposição tributária. São Paulo: Nova Alvorada, 1996, p. 199).

3. Da ilegalidade da base de cálculo

Ante os argumentos acima deduzidos, que apontam para a incontornável ilegalidade da tributação, é de se concordar que a questão atinente à base de cálculo utilizada pelo Município para a incidência do ISS passou a ter conotação secundária e importância minimizada. No entanto, para que a matéria não fique sem o devido enfrentamento e também porque se constitui em demonstração inequívoca da nulidade dos lançamentos perpetrados, passa-se à pertinente análise.

Como apontado no início, pelos atos de notificação encartados, observa-se que o Município institui como base de cálculo o valor total constante da nota fiscal de aquisição do veículo e adiciona, por arbitramento, o valor correspondente aos juros que, presumidamente, seriam cobrados pela arrendadora. Sobre o montante apurado aplica a alíquota de 5% (cinco por cento) referente ao ISS. Nos lançamentos facultou à empresa contribuinte que no curso do processo administrativo mitigasse a parcela correspondente aos aventados juros, bastando para tanto que demonstrasse que os encargos da operação seriam menores do que aqueles indicados pelo Fisco Municipal.

A ilegalidade é flagrante e deixa a descoberto a volúpia tributante do Município.

A base de cálculo do ISS, não custa repetir, deve corresponder ao preço do serviço prestado (CTN, art. 72 e Decreto-lei n. 406/68). Como então aceitar que o órgão tributante se valha do valor total de aquisição do bem, acrescido ainda de hipotético encargo financeiro?

A dissintonia com as norma de regência avulta quando se leva em consideração que a base de cálculo adotada pelo Município coincide com a utilizada para o cálculo do ICMS – Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

Não se deve deslembrar que este imposto – ICMS – já foi antecipadamente recolhido, pois a comercialização de veículos automotores se sujeita ao regime da substituição tributária.

Admitir, portanto, a incidência do ISS sobre a mesma base de cálculo, acarreta um maior dispêndio para o próprio arrendatário, adquirente de fato do bem, na medida em que a arrendadora repassa o valor do tributo aos custos do veículo arrendado. No exemplo citado, esse ônus representaria um acréscimo de mais de R\$ 3.000,00 (três mil reais).

Além disso, não se pode olvidar ser inviável a incidência de juros nos contratos de arrendamento mercantil por dois motivos principais: primeiro, porque não se trata um empréstimo de dinheiro e sim obrigação pelo arrendamento (aluguel) de um bem; segundo, porque não há cláusula expressa prevendo juros, conforme detalha expressamente o contrato padrão utilizado pela recorrente e que consta dos autos. Demais, em coro a tudo o que já foi enunciado, juros ou encargos financeiros de forma alguma podem ser entendidos como prestação de serviço.

Conclui-se, assim, que mesmo a tese principal acerca da não-incidência de ISS nas operações de *leasing* financeiro não viesse encontrar a esperada receptividade, ainda assim faltaria razão ao Município pela inescandível nulidade dos lançamentos efetuados.

4. Em face da argumentação deduzida, dou provimento ao recurso da autora para reformar a sentença e julgar procedente o pedido deduzido na inicial. Invertidos os ônus da sucumbência, com base no art. 20, § 4º, do Código de Processo Civil, fixo os honorários em R\$ 10.000,00 (dez mil reais). O vencido está isento do pagamento das custas processuais (LC-156/97, com as alterações da LC-161/97).

III – DECISÃO:

Nos termos do voto do relator designado, por maioria de votos,

deram provimento ao recurso da Fiat Leasing S/A – Arrendamento Mercantil, prejudicando o recurso do Município de Florianópolis, em Desembargador Francisco Oliveira Filho, que votou no sentido de negar-lhe provimento.

Participaram do julgamento os Excelentíssimos Senhores Desembargadores Francisco Oliveira Filho e Newton Trisotto.

Pela douta Procuradoria-Geral de Justiça lavrou parecer o Excelentíssimo Senhor Doutor Paulo Roberto de Carvalho Roberge.

Florianópolis, 17 de novembro de 2003.

Francisco Oliveira Filho
PRESIDENTE COM VOTO
Luiz César Medeiros
RELATOR DESIGNADO

Declaração de voto vencido do Exmo. Sr. Des. Francisco Olivei-

ra Filho:

EMENTA ADITIVA

APELAÇÃO CÍVEL – TRIBUTÁRIO – ARRENDAMENTO MERCANTIL – ISS – INCIDÊNCIA – DECRETO-LEI N. 406/68 – SÚMULA 138 DO STJ – SUJEITO ATIVO – LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – PRECEDENTES PRETORIANOS – BASE DE CÁLCULO – VALOR GLOBAL DA OPERAÇÃO – VOTO VENCIDO.

Pacificou-se o entendimento no Superior Tribunal de Justiça – através da Súmula 138 – de que "o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis".

O ISS é, indubitavelmente, consoante o princípio territorial adotado pela *Lex Mater*, tributo de competência do município onde o serviço é efetivamente prestado. Do contrário, conferir competência à municipalidade onde está a sede da empresa prestadora do serviço, consoante quer fazer crer o art. 12, a, do Decreto-lei n. 406/68, mediante lastimável ficção jurídica, "é fazer ouvidos moucos a princípios constitucionais basilares, mormente o da autonomia municipal" (Ap. civ. n. 38.218, da Capital, Des. Cid Pedroso).

A base de cálculo para apuração do total do tributo devido é o custo do serviço em sua totalidade.

A *questio* cinge-se à incidência ou não do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil.

Ex vi do art. 156, III, da Carta Magna, "compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.

155, II, definidos em lei complementar”.

Por sua vez, o Decreto-lei n. 406/68 prescreve em seu art. 8º que “o imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”.

Extrai-se da Lista de Serviços – redação dada pela Lei Complementar n. 56/87 – que incide o referido tributo sobre “locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil” (grifou-se).

Inicialmente urge ressaltar que “o **leasing** é um contrato de arrendamento, mas com peculiaridades: o fabricante dos bens fecha o contrato com uma sociedade **leasing** (instituição financeira) e não diretamente com o locatário. É um contrato mediante o qual uma pessoa jurídica que desejar utilizar determinado bem ou equipamento, por determinado lapso de tempo, o faz por intermédio de uma sociedade de financiamento, que adquire o aludido bem e lhe aluga. Terminado o prazo locativo, passa a optar entre a devolução do bem, a renovação da locação, ou aquisição pelo preço residual fixado inicialmente” (Tavares Paes, **Leasing**, 2ª ed., RT, 1993, p. 15).

Para Arnaldo Rizzardo “...é o contrato essencialmente complexo, visto encerrar uma promessa unilateral de venda, um mandato, uma promessa sinagmática de locação de coisa, uma opção de compra e, no **leasing** operacional, mais uma prestação de serviços técnicos por parte da locadora, compondo, assim, obrigação contratual, como partes essenciais do negócio” (**Leasing — Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro**, 2ª ed., RT, 1996, p. 18).

Como bem trouxe à baila o irresignado, realmente o Supremo Tribunal Federal ao analisar o RE n. 116.121-3 declarou incidentalmente a “inconstitucionalidade da expressão ‘locação de bens móveis’, constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987...”.

Entretanto, como percebe-se claramente, apenas a expressão “locação de bens móveis” foi considerada inconstitucional pelo excelso Pretório, es-

tando em pleno vigor a proposição "arrendamento mercantil" do mencionado item 79 da Lista de Serviços.

O debate entre os Ministros no já referido Recurso Extraordinário foi elucidativo:

"O Sr. Ministro Ilmar Galvão – Já houve ações em que se insurgiu o contribuinte contra o leasing, tudo isso já foi impugnado.

"O Sr. Ministro Carlos Velloso (Presidente) – Sobre o *leasing*, há um rol de decisões do Supremo Tribunal Federal.

(...)

"O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator) – O *leasing*, os acórdãos, pelo menos, da Primeira Turma, deixaram para a matéria infraconstitucional, porque implicava definir a natureza do contrato de *leasing*, se financeiro, se locação. Então surgiu esse caso que foi de locação.

"O Sr. Ministro Moreira Alves – O *leasing* é um misto de locação de coisa com opção de compra e venda desta.

"O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator) – Por isso, os casos de leasing foram remetidos à legislação infraconstitucional".

Tocante à incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil após a vigência da Lei Complementar n. 56/87, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é cristalina:

"O ISS somente passou a incidir nas operações de *leasing* a partir da vigência da Lei Complementar n. 56/87, quando o arrendamento mercantil foi incluído na lista de serviços anexa ao Dec.-lei n. 406/68 (item 79)" (REsp. 220635/RS, Min. Milton Luiz Pereira).

No mesmo sentido:

"CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DESTA EGRÉGIA CORTE, A PRESTAÇÃO HABITUAL DE SERVIÇOS DE *LEASING* POR EMPRESA, ESTÁ SUJEITA AO ISS" (EDREsp. 836/SP, Min. Demócrito Reinaldo).

Ainda:

“É ENTENDIMENTO PREDOMINANTE DESTA CORTE QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE **LEASING** POR EMPRESA, ESTÁ SUJEITA À INCIDENCIA DO ISS” (REsp. 558/SP, Min. Américo Luz).

Também: REsp. 631/SP, Min. César Asfor Rocha, j. 3.8.94; REsp. 37578/RS, Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j. 12.9.96; REsp. 28467/SP, Min. Garcia Vieira, j. 2.6.93 e EDREsp. 341/SP, Min. Humberto Gomes de Barros, j. 8.11.94.

Este entendimento está consolidado na Súmula 138 daquela egrégia Corte: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”.

Nosso e. Tribunal não discrepa:

“Como o arrendamento constitui na lista, está sujeito apenas ao ISS (art. 8º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68). Sobre ele não pode incidir o ICMS” (ACMS n. 00.024469-4, de Joinville, Des. Luiz César Medeiros).

Portanto, tendo em vista a não incidência da inconstitucionalidade na expressão “arrendamento mercantil” e pelo o que está explicitado no RE n. 116.121-3, vê-se que é possível a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre as operações de arrendamento mercantil.

Tollitur quaestio.

A alegada nulidade dos autos de infração de fls. 42/43 – em razão da ausência de precisão na infração cometida – deve ser rechaçada, eis que o fato gerador daqueles autos está assim descrito: “operação de arrendamento mercantil realizada no território municipal sem o recolhimento do ISQN aos cofres do Município” (fls. 42/43).

Tocante ao local da prestação do serviço, melhor sorte não assiste ao apelante.

É que, ainda que a autora concentre seu conglomerado econômico em outro local, lá fixando sua sede, é artificial asseverar que o **leasing** lá tenha origem, visto que seria verdadeira ficção jurídica afirmar que o consumidor, interessado no direito de uso de um automóvel, v. g., venha a executar o contrato vinculado

a esse desiderato a milhares de quilômetros de seu domicílio, sem nunca ter estado lá.

Do contrário, conferir competência à municipalidade onde está a sede da empresa prestadora do serviço, consoante quer fazer crer o art. 12, a, do Decreto-lei n. 406/68, mediante lastimável ficção jurídica, "é fazer ouvidos moucos a princípios constitucionais basilares, mormente o da autonomia municipal" (Ap. civ. n. 38.218, da Capital, Des. Cid Pedroso).

Neste diapasão:

"O ISQN é, irrecusavelmente, segundo o princípio territorial adotado pela Constituição Federal, tributo de competência do município onde o serviço é realizado" (Ap. civ. n. 88.046503-9 (37.071), de Lages, Des. Eládio Torret Rocha).

In casu, a riqueza foi externada em Itajaí. Logo, deve-se entender que neste Município é que ocorreu a incidência do fato gerador.

Neste sentido: REsp. 399249/RS, Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 2.12.2002; REsp. 302330/MG, Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 22.10.2001; AGREsp. 299838/MG, Min. Francisco Falcão, DJ de 15.10.2001; E-REsp. 130792/CE, Min. Ari Pargendler, DJ de 12.6.2000; EREsp. 168023/CE, Min. Paulo Gallotti, DJ de 3.11.1999.

Quanto à base de cálculo, melhor exegese é que ela incida sobre o valor total da operação. Nesta orientação: REsp 256210/MG, Min. José Delgado.

Consoante o art. 148 do Código Tributário Nacional, "quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

E como bem ponderou o d. Procurador de Justiça, Dr. Paulo Roberto de Carvalho Roberge, "ao omitir-se foi lavrado o auto de infração que permitia

novamente impugnar o montante total lançado, o que deixou de ser feito de forma significativa tanto na esfera administrativa quanto na judicial, pois, a apelante, ao ajuizar a ação declaratória, novamente não trouxe documento algum apto a questionar o valor descrito” (fl. 279).

Logo, neste contexto, o arbitramento do ISS – calculado sobre o valor do bem – era inafastável.

Por fim, necessário ressaltar que o meio utilizado pelo Município para tentar majorar a verba advocatícia foi inadequado, uma vez que deveria tê-lo feito mediante recurso voluntário, até porque inaplicável, na espécie, o reexame necessário do art. 475 do Código de Processo Civil.

Esses, em suma, os motivos porque dissenti da douta maioria.

Des. Francisco Oliveira Filho