



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**Disciplina:** DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

**Docente:** PROFESSOR TITULAR LUÍS EDUARDO SCHOUERI

# **ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING**

**18.09.2014**

# APRESENTAÇÃO DO CASO

# CONTEXTUALIZAÇÃO

## ▪ RE 116.121/SP, DJ 25.05.2001 (STF):

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS" NO ITEM 79 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 (VOTAÇÃO: **6X5**)

### VOTO DA MAIORIA: RELAÇÃO COM O DIREITO PRIVADO

CTN – 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.

# CONTEXTUALIZAÇÃO

LOCAÇÃO → OBRIGAÇÃO DE DAR

SERVIÇO → OBRIGAÇÃO DE FAZER

**VOTO DIVERGENTE DO MINISTRO RELATOR OCTÁVIO GALLOTI**  
NÃO CONSIDERA DIREITO PRIVADO – “INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA”



A redação original do CTN: art. 71 previa  
ISS sobre locação de bens imóveis

O antigo *Imposto sobre Indústrias e Profissões*, do qual o ISS é sucessor, compreendia locação como FG



# CONTEXTUALIZAÇÃO



CONSIDERA DIREITO PRIVADO



Art. 110 CTN:  
Caráter pedagógico,  
orientador ou de alerta:

**Direito Privado** como **limite** ao legislador tributário  
Prevalência da **organicidade** do direito

# CONTEXTUALIZAÇÃO



**ISS somente incide sobre obrigações de **fazer****

A lei complementar não pode manipular repartição constitucional de competências impositivas

# CONTEXTUALIZAÇÃO



**Min. Moreira Alves:**  
“A locação de coisa é **conceito de direito privado** que não pode ser modificado pela legislação tributária”

DIREITO ROMANO JÁ DISTINGUIA ENTRE:

*Locatio-conductio operarum* ➡ “Fazer” como núcleo

*Locatio-conductio Rerum* ➡ “Dar” como núcleo

# CONTEXTUALIZAÇÃO

MAIORIA SE BASEIA NO ART. 110 CTN

CR/88 EMPRESTOU TERMO DO DIREITO PRIVADO PARA O ISS






**PORÉM, NÃO SE ARGUMENTOU QUE:**

- 1-)** O ART. 156 III DA CR/88 FALA EM “SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (MAIS AMPLO) E O CC/02 FALA EM “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS” (MAIS RESTRITO).
- 2-)** O CONCEITO PRIVADO DE “SERVIÇO” PODE NÃO SER UNÍVOCO – EXEMPLO DO CONCEITO DO CDC (ART. 3º § 2º).



# CONTEXTUALIZAÇÃO

- 2000  STF declara inconstitucional item 79 da lista anexa do DL 406/68
- 2003  Edição da LC 116/03, com **veto presidencial** ao item 3.01 (locação de bens móveis)
- 2009  Edição da Súmula Vinculante nº 31 pelo STF: **“É inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis”**

# CONTEXTUALIZAÇÃO

**DECRETO-LEI Nº 406/68**

(COM AS ALTERAÇÕES DA LC Nº 56, DE 1987)

ITEM 79. ~~LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS,~~  
**INCLUSIVE ARRENDAMENTO MERCANTIL**



ITAJAÍ, CAÇADOR E OUTROS MUNICÍPIOS EDITAM LEIS  
MUNICIPAIS INSTITUINDO ISS SOBRE OPERAÇÕES DE  
ARRENDAMENTO MERCANTIL

# CONTEXTUALIZAÇÃO

## LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03

**ITEM 15** – SERVIÇOS RELACIONADOS AO SETOR BANCÁRIO OU FINANCEIRO, INCLUSIVE AQUELES PRESTADOS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELA UNIÃO OU POR QUEM DE DIREITO.

(...) **SUBITEM 15.09** – **ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) DE QUAISQUER BENS**, INCLUSIVE CESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES, SUBSTITUIÇÃO DE GARANTIA, ALTERAÇÃO, CANCELAMENTO E REGISTRO DE CONTRATO, E DEMAIS SERVIÇOS RELACIONADOS AO ARRENDAMENTO MERCANTIL.

# CASO

**BANCO FIAT S/A E HSBC QUESTIONAM A CONSTITUCIONALIDADE DA  
INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING  
REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA**

**JULGAMENTO CONJUNTO DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS  
RELATOR: MIN. EROS ROBERTO GRAU**

**RE 547.245**



**RECORRENTE: ITAJAÍ  
RECORRIDO: BANCO FIAT**

**RE 592.905**



**RECORRENTE: HSBC  
RECORRIDO: CAÇADOR**

**SUSTENTAÇÃO PELO CONTRIBUINTE – DR. HAMILTON DIAS DE SOUZA  
SUSTENTAÇÃO PELO FISCO – DR. LUÍS ROBERTO BARROSO**

# PRINCIPAIS FUNDAMENTAÇÕES



## SUSTENTAÇÃO ORAL DE LUÍS ROBERTO BARROSO PELO **FISCO**

### **Com base na lei**

LC 56/87 e LC 116/03: incluíram  
na lista de serviços o leasing

### **Com base na jurisprudência**

Os dispositivos legais foram confirmados pelo STJ



### **Súmula 138/1995 STJ**

“ISS incide sobre operação de  
arrendamento mercantil de coisas móveis”

# PRINCIPAIS FUNDAMENTAÇÕES

## SUSTENTAÇÃO ORAL DE LUÍS ROBERTO BARROSO PELO FISCO



**Com base na jurisprudência**

ISS-Leasing não conflita com decisão  
do RE 116.121 (ISS-Locação)



**MARCO AURÉLIO: NA LOCAÇÃO,  
NÃO HÁ O “ESFORÇO HUMANO”**



NO LEASING, HÁ O ESFORÇO  
CONSISTENTE NA **OBTENÇÃO DO  
BEM** E NA **OFERTA DE UTILIDADE**

**CELSO DE MELLO: NA LOCAÇÃO,  
NÃO HÁ “OBRIGAÇÃO DE FAZER”**



NO LEASING, HÁ A **ADMINISTRAÇÃO  
DO FINANCIAMENTO**, QUE  
CONFIGURA UM FAZER

# PRINCIPAIS FUNDAMENTAÇÕES



## SUSTENTAÇÃO ORAL DE LUÍS ROBERTO BARROSO PELO FISCO

Com base retórico-consequencialista  
*“Argumentum ad terrorem”*

O ISS-Leasing é muito importante para a receita dos “combalidos Municípios” e irrelevante para as grandes instituições financeiras que se opõem ao seu pagamento



Apelo ao contraste entre a necessidade de construção de creches, escolas e hospitais e os lucros e a usura dos Bancos

# SUSTENTAÇÃO ORAL – FISCO ITAJAÍ



6'16"



# PRINCIPAIS FUNDAMENTAÇÕES



## SUSTENTAÇÃO ORAL DO DR. HAMILTON DIAS DE SOUZA

1.

### Leasing financeiro X Leasing operacional

**ARRENDAMENTO  
MERCANTIL FINANCEIRO**



É O OBJETO DOS RECURSOS. NELE, NÃO HÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROVA DA DIFERENÇA É QUE A MP 449/08 INSTITUI IOF SOBRE ESTA MODALIDADE DE LEASING. É BASICAMENTE UM **FINANCIAMENTO** (WALD, RIZZARDO E OUTROS). É CUSTO DO BEM + CUSTO DO FINANCIAMENTO.

**ARRENDAMENTO  
MERCANTIL OPERACIONAL**



NATUREZA JURÍDICA DIVERSA: É NECESSARIAMENTE INFERIOR AO CUSTO DO BEM. AO FINAL, OPÇÃO DE COMPRA PODE OU NÃO SER EXERCIDA. APROXIMA-SE DA **LOCAÇÃO** (ORLANDO GOMES).

# PRINCIPAIS FUNDAMENTAÇÕES



## SUSTENTAÇÃO ORAL DO DR. HAMILTON DIAS DE SOUZA

2.

Interpretação conforme a Constituição

Item 15.09 abrangeria somente o **leasing operacional**, e não o **leasing financeiro**

LEASING OPERACIONAL



Todas as características da **locação**.  
Expurgado da incidência do ISS pelo STF

LEASING FINANCEIRO



Não consta do Item 15.09  
(interpretação conforme)

# PRINCIPAIS FUNDAMENTAÇÕES



## SUSTENTAÇÃO ORAL DO DR. HAMILTON DIAS DE SOUZA

**3.**

**Atividades de “fazer” do leasing  
estão adstritas a um “dar”**

RETORNO AO DIREITO PRIVADO – ORLANDO GOMES: A DISTINÇÃO ENTRE  
DAR E FAZER DEVE SER TRAÇADA EM RAZÃO DOS INTERESSES DO **CREDOR**

### OBRIGAÇÕES DE DAR

Interessa ao credor a **coisa que lhe deve ser entregue**, pouco  
lhe importando a atividade do devedor para efetivar a entrega

### OBRIGAÇÕES DE FAZER

O fim é o aproveitamento **do serviço contratado**,  
sob pena de toda obrigação de dar ser um fazer

# SUSTENTAÇÃO ORAL – CONTRIBUINTE

13'10"

# VOTO RELATOR – “NATUREZA” E ESPÉCIES

Estranheza do termo “**Natureza jurídica**”: Institutos jurídicos não pertencem ao mundo natural

## **Arrendamento mercantil**

(Konder Comparato e Orlando Gomes)  
Não pode ser considerado um “contrato misto”, pois já se “**tipicizou**”



**LEASING OPERACIONAL**



PREVALÊNCIA DA LOCAÇÃO (DAR)

**LEASING FINANCEIRO**



PREVALÊNCIA DO SERVIÇO (FAZER)

**LEASE-BACK**



PREVALÊNCIA DO SERVIÇO (FAZER)

# VOTO RELATOR – “NATUREZA” E ESPÉCIES

## LEASING OPERACIONAL

PREVALÊNCIA DE UM DAR  
RESOLUÇÃO BACEN Nº 2.309 – ART. 6º

ARRENDANTE É O PRÓPRIO PRODUTOR INDUSTRIAL

EX.1: LOCADORAS DE VEÍCULOS (ARRENDATÁRIAS) E MONTADORAS DE AUTOMÓVEIS (ARRENDANTES)

EX.2: ESCRITÓRIOS (ARRENDATÁRIOS) E FABRICANTES DE ELETRÔNICOS (ARRENDANTES)

VALOR DO LEASING OPERACIONAL  $\leq 90\%$  DO “CUSTO DO BEM”

PRAZO CONTRATO  $< 75\%$  PRAZO DE VIDA ÚTIL ECONÔMICA DO BEM

# VOTO RELATOR – “NATUREZA” E ESPÉCIES

## LEASING FINANCEIRO

PREVALÊNCIA DE UM FAZER

RESOLUÇÃO BACEN Nº 2.309 – ART. 5º

MODALIDADE CLÁSSICA OU “PURA” DE LEASING – A MAIS UTILIZADA



**ARRENDADORA-INTERMEDIADORA (BANCO) ADQUIRE BENS DO FABRICANTE E ENTREGA SEU USO AO ARRENDATÁRIO MEDIANTE PAGAMENTO DE VALOR PERIÓDICO**

ARRENDATÁRIO, AO FINAL, PODE:

DEVOLVER O BEM À  
ARRENDADORA

RENOVAR A LOCAÇÃO  
DO BEM

ADQUIRIR O BEM  
PELO VALOR RESIDUAL

# VOTO RELATOR – “NATUREZA” E ESPÉCIES

## SALE AND LEASE-BACK

PREVALÊNCIA DE UM FAZER

ART. 9º DA LEI Nº 6.099/74 E ART. 23 DA RESOLUÇÃO BACEN Nº 2.309

**ARRENDATÁRIA VENDE UM BEM QUE LHE PERTENCE À ARRENDADORA E  
TOMA-O DE VOLTA EM SEGUIDA EM ARRENDAMENTO MERCANTIL**



O BEM NÃO CHEGA A SAIR DA POSSE DA ARRENDATÁRIA

EX.: EMPRESA QUE PRECISA SE EXPANDIR E QUE NÃO TEM CAPITAL FINANCEIRO

**TODOS OS ATRIBUTOS E UM LEASING FINANCEIRO**

VENDEDORA → ARRENDATÁRIA

COMPRADORA → ARRENDANTE



# VOTO RELATOR – EXPRESSÃO “DE QUALQUER NATUREZA”

**PARECER MIN. ILMAR GALVÃO (PELO FISCO)**



**LC TEM FUNÇÃO DE DELIMITAR  
COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR O ISS**

## **LC 116/03 ARROLA:**

- 1-)** OS SERVIÇOS “POR NATUREZA”
- 2-)** ATIVIDADES QUE, NÃO SENDO SERVIÇOS “POR NATUREZA”, SERÃO CONSIDERADOS SERVIÇOS POR FORÇA DE LEI
- 3-)** A PREVALÊNCIA DOS SERVIÇOS NO CASO DE ATIVIDADES MISTAS, TAMBÉM POR FORÇA DE LEI

# VOTO RELATOR – EXPRESSÃO “DE QUALQUER NATUREZA”

**LEASING FINANCEIRO:** TORNOU-SE UM CONTRATO TÍPICO  
CAUSA NÃO É A ENTREGA DO BEM EM LOCAÇÃO, MAS O FINANCIAMENTO

“**MAIS SE ASSEMELHA A UM SERVIÇO**” DO QUE A UMA CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIA: SÃO MISTOS, MAS “SERVIÇOS” POR FORÇA DE LEI, POIS:



**SÃO SERVIÇOS**  
“**DE QUALQUER NATUREZA**”

**ASSIM, ADMITEM QUE NÃO SEJAM SOMENTE DE FAZER (“SERVIÇOS PUROS”)**  
– POR SEREM DE QUALQUER NATUREZA, ADMITEM TAMBÉM UM DAR

## VOTO RELATOR – EXPRESSÃO “DE QUALQUER NATUREZA”

“HÁ SERVIÇOS (...) QUE, POR SEREM DE QUALQUER NATUREZA, NÃO CONSUBSTANCIAM TÍPICAS OBRIGAÇÕES DE FAZER”



**“TODA ATIVIDADE DE DAR CONSUBSTANCIA UM FAZER  
E TODO FAZER ENVOLVE UM DAR”**

LC NÃO DEFINE O QUE É SERVIÇO, APENAS O DECLARA.  
NÃO CRIA, MAS DESCOBRE O QUE É SERVIÇO

FINANCIAMENTO É SERVIÇO, SOBRE O QUAL INCIDE O ISS

# VOTO RELATOR – “NATUREZA” E ESPÉCIES



3'43"

# VOTO-VISTA – APROXIMAÇÃO TIPOLOGICA

MIN. JOAQUIM BARBOSA



VOCÁBULO “SERVIÇOS”

ADMITE MUTABILIDADE,  
ALTERANDO-SE NO TEMPO



NÃO USA A EXPRESSÃO “TIPO”, MAS SEU ENTENDIMENTO VAI NESTE SENTIDO

LOGO: O DIREITO PRIVADO NÃO RESPONDE AO CONCEITO UNÍVOCO DE  
“SERVIÇO” PORQUE HÁ MAIS DE UMA CONCEITUAÇÃO, CONFORME O USO

LEASING FINANCEIRO

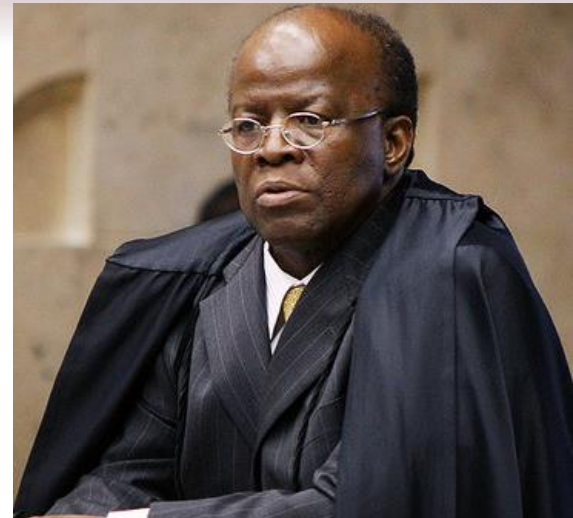


SERVIÇOS DE **APROXIMAÇÃO DE INTERESSES**  
**CONVERGENTES** NO SENTIDO DA AQUISIÇÃO DO  
DIREITO DE USO DE UM BEM

# VOTO-VISTA – ISS X IOF

**MIN. JOAQUIM BARBOSA**

**AFASTA A NATUREZA DE  
FINANCIAMENTO DO CONTRATO DE  
LEASING FINANCEIRO**



**CASO TIVESSE NATUREZA FINANCEIRA (COMO NO VOTO DO  
MIN. EROS GRAU), SERIA POSSÍVEL SE ARGUMENTAR A  
INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO IOF – E NÃO DO ISS**

**IOF**



**INCIDIRÁ SOMENTE NOS CASOS EM QUE A UNIÃO  
FEDERAL TIVER PAPEL REGULADOR, NO ÂMBITO DO  
SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL**

# VOTO-VISTA – APROXIMAÇÃO TIPOLOGICA

4'49"

# RESULTADO DO JULGAMENTO



**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.**

O ARRENDAMENTO MERCANTIL COMPREENDE TRÊS MODALIDADES, [i] O **LEASING OPERACIONAL**, [ii] O **LEASING FINANCEIRO** E [iii] O CHAMADO **LEASE-BACK**. NO PRIMEIRO CASO HÁ LOCAÇÃO, NOS OUTROS DOIS, SERVIÇO. A LEI COMPLEMENTAR NÃO DEFINE O QUE É SERVIÇO, APENAS O **DECLARA**, PARA OS FINS DO INCISO III DO ARTIGO 156 DA CONSTITUIÇÃO. NÃO O INVENTA, SIMPLEMENTE **DESCOBRE O QUE É SERVIÇO** PARA OS EFEITOS DO INCISO III DO ARTIGO 156 DA CONSTITUIÇÃO. NO ARRENDAMENTO MERCANTIL (**LEASING FINANCEIRO**), CONTRATO AUTÔNOMO QUE NÃO É MISTO, **O NÚCLEO É O FINANCIAMENTO**, NÃO UMA PRESTAÇÃO DE DAR. É **FINANCIAMENTO É SERVIÇO**, SOBRE O QUAL O ISS PODE INCIDIR, RESULTANDO IRRELEVANTE A EXISTÊNCIA DE UMA COMPRA NAS HIPÓTESES DO LEASING FINANCEIRO E DO LEASE-BACK. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.



# PROF. HAMILTON DIAS DE SOUZA

Bacharel da Turma de 1966 da Faculdade de Direito da USP

Titular da Cadeira de nº 34 da Academia Paulista de Direito

Membro da Academia Internacional de Direito e Economia

Compõe o Conselho da FIESP, da CAEFT e da ETCO

Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP



**DIAS DE SOUZA**  
ADVOGADOS ASSOCIADOS



# **DISCUSSÃO EM SALA**

# OUTRAS QUESTÕES

## DUPLA 10 (FISCO)

“Quanto ao artigo 110 do CTN, que proíbe o legislador alterar conceitos e institutos de direito privado adotados pela constituição para definir competência tributária (...). Como afirma **Brandão Machado**, nem todos os conceitos utilizados pelo legislador são genuinamente jurídicos. O STJ, na súmula 138, não poderia ser mais claro ao afirmar que incide ISS sobre operações de arrendamento mercantil de coisas móveis.”

## DUPLA 09-A (CONTRIBUINTE)

“(…) a LC nº 105/2001 define as empresas que realizam arrendamento mercantil como instituições financeiras. Ainda que se diga que o leasing envolva atividades de fazer, elas não acarretam a incidência do ISS. Trata-se de atividade de meio que é absorvida pelo escopo (atividade-fim) do arrendamento mercantil (**MACHADO SEGUNDO**; MACHADO, 2007, p. 64)”

# OUTRAS QUESTÕES

## DUPLA 22-C (FISCO)

“**Brandão Machado**, por outro lado, desconstrói o argumento da supremacia dos conceitos da Constituição afirmando que nem todos os conceitos são retirados do direito privado, como a palavra ‘serviço’ (...). pode-se constatar a existência de obrigações tanto de dar quanto de fazer dentro da atividade de arrendamento mercantil, ”

## DUPLA 13-A (CONTRIBUINTE)

“(...) emprestamo-nos da visão de **Hugo de Brito Machado Segundo** e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, segundo a qual o arrendamento mercantil não envolve prestações de fazer, nem tampouco (*sic*) é marcado pela ação pessoal de ninguém. Prepondera obrigação de dar (...). Assim, não há como considerar tal operação um serviço”

# OUTRAS QUESTÕES



## **DUPLAS 05 E 06**

Qual deve ser a **base de cálculo** do ISS quando incide sobre o arrendamento mercantil financeiro?



## **DUPLAS 11 E 12**

Pode coexistir a incidência do ISS e do IOF sobre o contrato de Leasing na modalidade financeira?



## **DUPLAS 17 E 20**

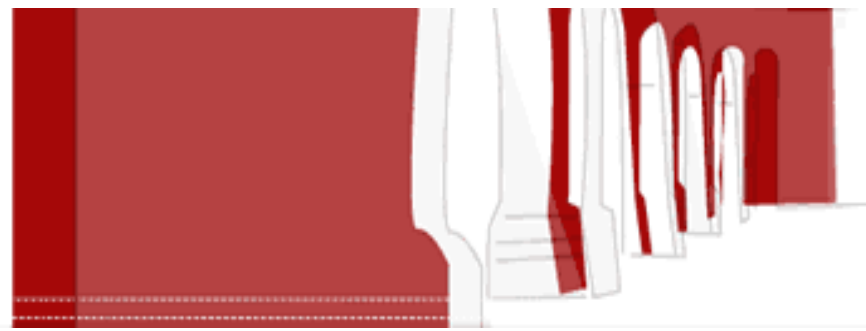
A questão da fixação do município que seria competente para instituir o tributo foi tratada pelo STF? E pelas instâncias inferiores?

# OUTRAS QUESTÕES

**DÚVIDAS?**



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



# OBRIGADO!

**LEONARDO.BRANCO@USP.BR**

**CAIO.TAKANO@UOL.COM.BR**