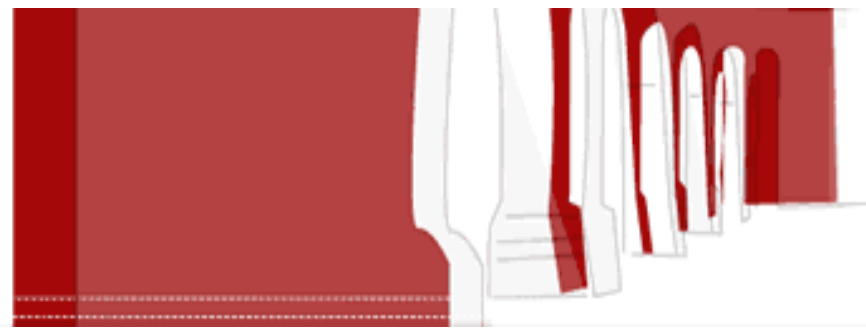




Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**Disciplina:** DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

**Docente:** PROFESSOR PAULO AYRES BARRETO

# **ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING**

**03.09.2015**

# **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

2021 EM VÍDEO OKME – FISCO



13'10"



# 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

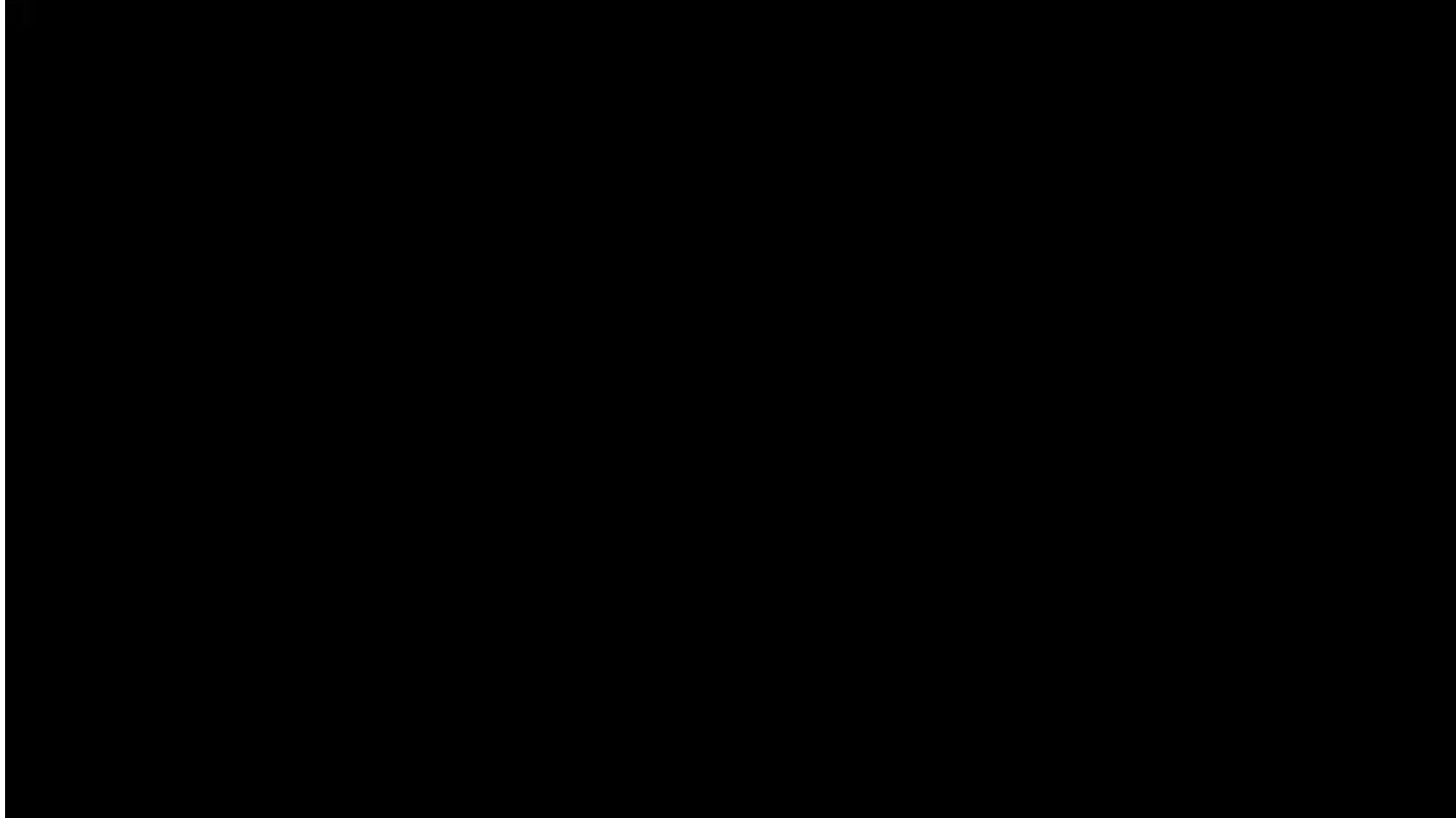
Interessa ao credor a **coisa que lhe deve ser entregue**, pouco  
lhe importando a atividade do devedor para efetivar a entrega

### OBRIGAÇÕES DE FAZER

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

# SUSTENTAÇÃO ORAL – CONTRIBUINTE

2021/EM/INFORMÁTICA – OUVRE – COM/VIDEOMATERIAL



6'16"

# VOTO RELATOR

## 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 – EXPRESSÃO “DE QUALQUER NATUREZA”



*“No leasing financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário. (...) No sale and lease-back a própria arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil (...). **Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir.** É irrelevante, nas duas últimas hipóteses --- leasing financeiro e lease-back ---, existir uma compra. (...) **Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer.**”*

# 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**

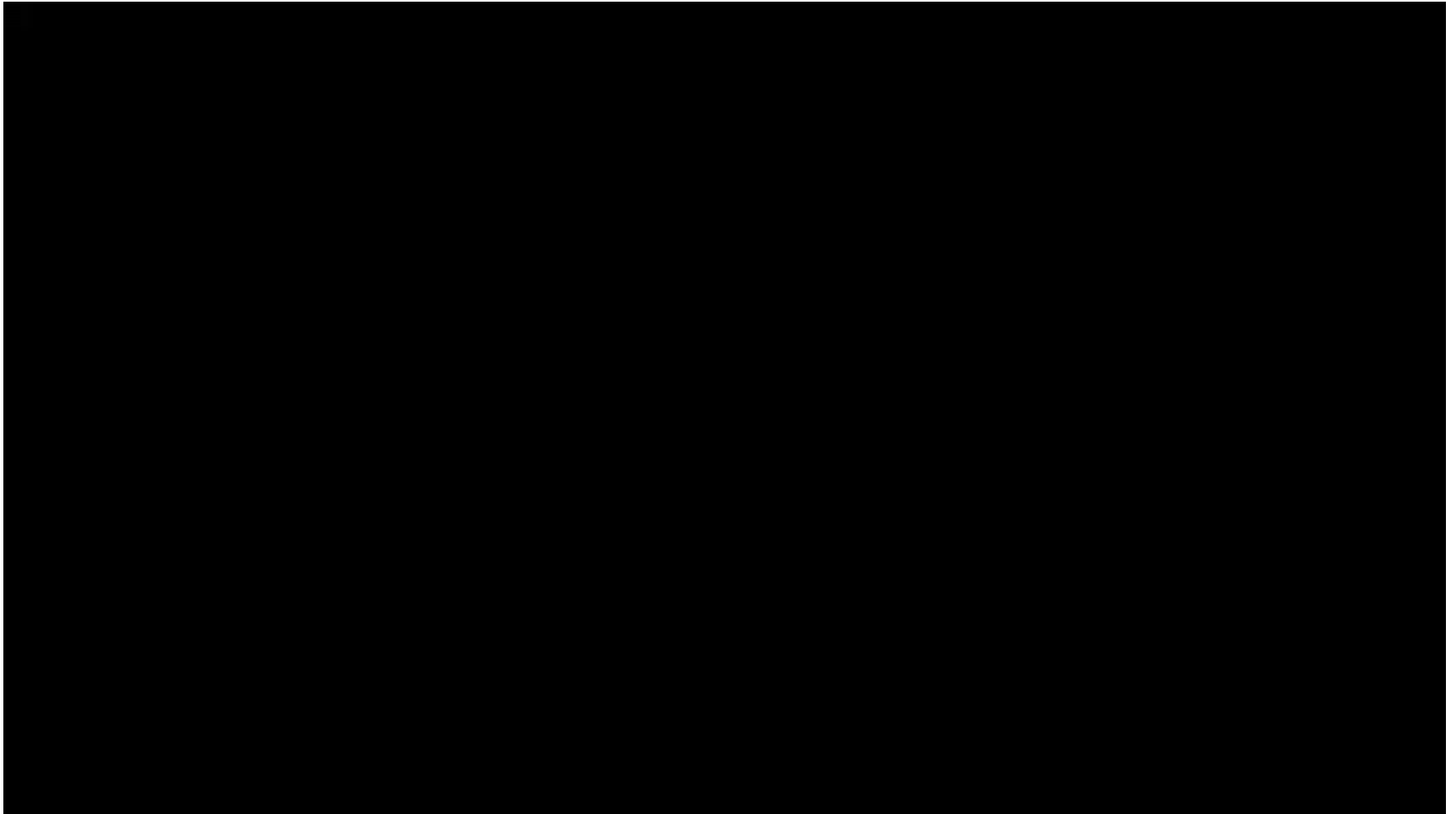
**IOF**



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

# VOTO-VISTA – APROXIMAÇÃO TIPOLÓGICA

VOTO-VISTA – APROXIMAÇÃO TIPOLÓGICA



4'49"

# VOTO MIN. DIAS TOFFOLI

*“Tive a preocupação de consultar o Banco Central do Brasil. (...) Procurei saber se havia alguma resolução do Conselho Monetário Nacional, através do Banco Central do Brasil, pois o Banco Central do Brasil é o órgão executivo do Conselho Monetário Nacional, e **recebi informação por escrito, subscrita por Procuradores do Banco Central do Brasil, que apontam:** “Os atos normativos editados pelo Conselho monetário Nacional não estabelecem quaisquer restrições à cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil”*”



**DIAS TOFFOLI**  
Ministro STF

# VOTOS MIN. LEWANDOWSKI E CARLOS BRITTO

*“Observo que **os operadores de leasing estão no melhor mundo possível** porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação? Ele está indicado na lei complementar.”*



**RICARDO LEWANDOWSKI**  
Ministro STF e Professor USP



**CARLOS BRITTO**  
Ex-Ministro STF

*“Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto. Aliás, **na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo.**”*

# VOTOS MIN. LEWANDOWSKI E CARLOS BRITTO



MARCO AURELIO  
Ministro STF

*“Entendo que locação, gênero, não é serviço. Valho-me, em primeiro lugar, da regra constitucional. O tributo da competência dos municípios diz respeito a serviço prestado, ou seja, a desempenho de atividade, a obrigação de fazer e não de dar. (...) O Plenário defrontou-se com certa situação que guarda semelhança absoluta com a espécie e concluiu pela inconstitucionalidade de norma. Assim o fez no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, em 11 de outubro de 2000. São passados, é certo, nove anos, mas não houve mudança substancial da Carta da República a ditar outra óptica. Houve mudança, sim, na composição do Supremo, mas o Direito posto continua o mesmo, não é outro”.*

# 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.



# PROFESSOR ALBERTO MACEDO

Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP.

Especialista em Direito Tributário pelo IBET / IBDT.

Oficial (Reserva) da Marinha do Brasil formado pela Escola Naval e Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Professor nos Cursos de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário da USP, da PUC-COGAE-SP, da FGV, da FAAP, do Insper e do IBET. Professor-Convocado no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBDT. Professor-Convocado no Curso de Especialização em Direito Tributário da Escola Superior da Advocacia - ESA.

Auditor Fiscal Tributário Municipal, Ex-Presidente do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (2011-2014). Atualmente é Subsecretário da Receita Municipal de São Paulo.



# QUESTÕES

- ✓ Quais são as **recomendações** ao advogado jovem que irá iniciar sua carreira atuando em tribunais administrativos? Há diferenças na atuação em cada um dos tribunais administrativos?
- ✓ É relevante **despachar** com o Conselheiro antes do julgamento? Onde e como se encontrar com Conselheiros que representem o fisco/contribuinte? No caso em que o julgamento é remarcado, deve o advogado despachar novamente? Quais as recomendações a um advogado em início de carreira que deseja despachar em tribunais administrativos? O que ele não deve fazer?
- ✓ Qual a **linguagem** que deve ser utilizada em petições/memoriais?
- ✓ O que é um bom **memorial**?
- ✓ O que é uma boa **sustentação oral**?
- ✓ Uma **sustentação oral** de um advogado jovem, recém-formado pela USP e ainda pouco conhecido no mundo jurídico pode mudar um voto?



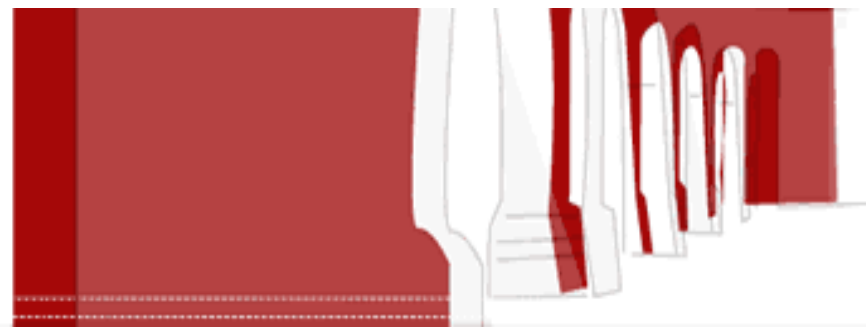
# **DISCUSSÃO EM SALA**

# OUTRAS QUESTÕES

**DÚVIDAS?**



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



# OBRIGADO!

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

**ALEXANDRE.PINTO@USP.BR**