

TIAGO ANDREOTTI E SILVA

A INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE *LEASING*

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
CAMPO GRANDE/MS**

2009

A INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE *LEASING*

TIAGO ANDREOTTI E SILVA

A INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE *LEASING*

**Monografia entregue como exigência final
para obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário.**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
CAMPO GRANDE/MS**

2009

Dedico este trabalho aos meus pais, que estão sempre me ajudando a transformar meus sonhos em realidade.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, que me surpreende a cada dia que passa, mostrando que eu sempre poderei contar com Ele, independentemente do tipo ou da intensidade das dificuldades encontradas.

A minha família, que está sempre ao meu lado apoiando meus projetos e meus sonhos, por mais absurdos e impossíveis que possam parecer, acreditando na minha capacidade, e muitas vezes, vendo esses sonhos impossíveis se tornarem realidade.

Aos professores do IBET, que me criaram mais dúvidas do que deram respostas, contribuindo de maneira inestimável em minha formação, abrindo minha mente para a compreensão do Direito de um modo que não imaginava ser possível.

Ao Professor Eduardo Pugliese, que em uma conversa em uma certa manhã de sábado no ano de 2007, me deu a idéia de mais um sonho impossível, que desde então passei a perseguir.

Ao Professor Clélio Chiesa, que durante todo o ano de 2008 me apoiou na busca desse sonho impossível, contribuindo de forma determinante para que hoje ele esteja se tornado realidade.

RESUMO

Há muito tempo a questão sobre se o “leasing” é um contrato de prestação de serviços, que pode ser tributado através do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é fonte de divergências tanto na doutrina quanto na jurisprudência, mas, mesmo assim, reveste-se de flagrante atualidade, tendo em vista que, em outubro de 2008, o Supremo Tribunal federal reconheceu a repercussão geral do assunto. Partindo dessa questão, este trabalho objetiva analisar o problema da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre o contrato de “leasing. Para tanto, analisou-se sua fundamentação constitucional e suas características dentro do sistema jurídico, para ao final construir sua regra-matriz de incidência tributária; a base teórica, a finalidade econômica, a regulamentação e as características no sistema jurídico brasileiro do contrato de leasing;. Partindo da premissa de que o “serviço” consiste em uma atividade humana, na prestação da obrigação de fazer, conclui-se que, por qualquer ângulo que se olhe, não se observa no contrato de leasing uma atividade por parte da arrendadora, em não existindo serviço prestado, não há incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Palavras-chave: Direito tributário. *Leasing*. ISS. Incidência.

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
INTRODUÇÃO	6
1 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	8
1.2 – O Critério Material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	10
1.3 – O Critério Espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	11
1.4 – O Critério Temporal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	12
1.5 – O Critério Pessoal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	13
1.6 – O Critério Quantitativo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	13
1.7 – A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	14
2 - O CONTRATO DE <i>LEASING</i>.....	16
2.1 - Noções gerais	16
2.2 - O <i>leasing</i> e sua regulação pelo ordenamento jurídico brasileiro.....	17
2.3 - Finalidade econômica e natureza jurídica do contrato de <i>leasing</i>	18
3 - A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NO CONTRATO DE <i>LEASING</i>	20
3.1 - O Critério Material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Conceito de Serviços.....	20
3.2 - O Objeto do Contrato de <i>Leasing</i>	24
3.3 - A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no Contrato de Leasing.....	25
3.4 - A Jurisprudência Atual dos Tribunais Superiores	27
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
BIBLIOGRAFIA	31

INTRODUÇÃO

É antiga a discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nas operações de *leasing*, diante da complexidade que envolve esse tipo de contrato.

De origem americana, o *leasing* surgiu tanto da necessidade de utilização de máquinas de alto custo por parte das empresas, sem que seu capital fosse comprometido, como da garantia que o contrato fornecia para as empresas financiadoras, que permaneciam donas das máquinas durante sua execução.

Diante das facilidades decorrentes do *leasing* e de sua eficácia econômica, ele passou a ser cada vez mais utilizado, sendo exportado para todas as partes do mundo, inclusive para o Brasil.

Os primeiros registros de sua utilização no país são de 1967, quando o *leasing* ainda era um contrato atípico, podendo ser pactuado entre as partes da maneira que lhes fosse conveniente.

Preocupado com a repercussão tributária que o *leasing* poderia causar, o Congresso Nacional editou a Lei 6.099/74¹, tipificando-o e estabelecendo o tratamento tributário que lhe seria dado, principalmente com relação aos seus efeitos sobre o Imposto de Renda.

Diante da tipicidade do contrato de *leasing* e de sua regulação legal surge a seguinte questão: O *leasing* é um contrato de “prestação de serviços”, que pode ser tributado através do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza?

Até pouco tempo, o Superior Tribunal de Justiça se posicionava favoravelmente à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre o contrato de *leasing*, afirmando que ele era um “serviço”, diante de sua previsão expressa na Lei Complementar 116/2003².

Acontece que o problema é um pouco mais complexo que a simples averiguação sobre o que é ou não serviço em legislação infraconstitucional, já que o conceito de “serviços” é de estatura constitucional.

¹BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.

²BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

O objetivo desse trabalho é analisar o problema da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre o contrato de *leasing*, procurando responder a questão lançada parágrafos atrás. Para tanto, o trabalho foi dividido em três capítulos.

O primeiro capítulo trata do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, explicando seus fundamentos constitucionais e suas principais características dentro do sistema jurídico, para ao final construir sua regra-matriz de incidência tributária.

O segundo capítulo aborda o contrato de *leasing*, procurando compreender suas bases teóricas, sua finalidade econômica, sua regulamentação e suas características no sistema jurídico brasileiro.

Finalmente, o último capítulo analisa a questão proposta no trabalho, após estabelecer tanto o conceito constitucional de “serviços” para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza quanto o objeto do contrato de *leasing*.

1 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O primeiro capítulo tem como objetivo traçar as linhas gerais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza para que posteriormente se possa realizar a análise da possibilidade de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no contrato de *leasing*.

Para tanto, busca-se primeiramente o fundamento constitucional desse tributo, destacando os limites postos pela Constituição Federal para a sua instituição pelos entes políticos competentes.

Após fincadas as balizas constitucionais, passa-se a análise de cada elemento de sua regra-matriz de incidência tributária, de modo que fiquem estabelecidas as características essenciais do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

1.1 - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na Constituição Federal

Ao delimitar as competências tributárias, a Constituição Federal³, em seu artigo 156, dispôs o seguinte:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Percebe-se que ao dispor sobre esse imposto, a Constituição já traça vários parâmetros e requisitos para que ele possa ser instituído, de modo que sua regulação é um assunto complexo, pois não depende somente de sua instituição por parte da entidade que detêm a competência para tanto (o Município), devendo haver Lei Complementar que trate sobre o assunto.

³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A Constituição Federal, ao ser interpretada, deve ser vista como um sistema, não podendo ser cindida para que se analise somente partes dela. A análise de qualquer tributo deve ser realizada tendo em vista os princípios constitucionais tributários e as repartições constitucionais de competência tributária.

Com relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, existe uma grande discussão sobre o princípio do pacto federativo e a autonomia municipal, diante da outorga de competência aos Municípios para a instituição desse tributo e a delegação ao legislador nacional para definir quais são os serviços que poderão ser por ele tributados, conforme o texto do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal.

Segundo Moraes⁴,

“A adoção da espécie federal de Estado gravita em torno do princípio da autonomia e da participação política e pressupõe a consagração de certas regras constitucionais, tendentes não somente à sua configuração, mas também à sua manutenção e sua indissolubilidade.”

Diante de uma ordem jurídica estabelecida, o pacto federativo, que atribui autonomia e garante a participação política de cada um de seus entes membros, deve ser visto da forma como o próprio sistema o estabeleceu, ou seja, da forma como a própria Constituição, ao ser instituída, o delimitou.

Assim o pacto federativo dentro do ordenamento jurídico brasileiro só pode ser entendido como as regras políticas e de distribuição de competências que a própria Constituição realizou, devendo-se deixar para trás o mito de que cada entidade política é autônoma frente as outras. A autonomia existe, mas somente dentro do que foi constitucionalmente previsto.

Com relação ao tema, cabe a exposição da lição do eminente professor Paulo de Barros Carvalho⁵:

“Diante da complexidade desse imposto e visando a evitar eventuais conflitos de competência, o constituinte houve por bem eleger a lei complementar como veículo introdutor de normas jurídicas tributárias definidoras de quais sejam os serviços de qualquer natureza, susceptíveis de tributação pelos Municípios. Essa é uma das matérias que aquele legislador considerou especial e merecedora de maior vigilância, demandando disciplina cuidadosa, a ser introduzida no ordenamento mediante instrumento normativo de posição intercalar, em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo. Eis caso típico do papel de ajuste reservado à legislação complementar para garantir a harmonia que o sistema requer.

⁴MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. p. 268.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. p. 682-683.

Essa tarefa, no entanto, assim como quaisquer outras reservadas à lei complementar, há de ser analisada no contexto constitucional. Não podemos esquecer que a lei complementar configura mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, III, desse Diploma normativo, o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte. É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno.

Tal ordem de esclarecimentos assume relevância não apenas perante a atividade do legislador, mas também do intérprete: limita a atuação do primeiro e orienta a do segundo. Por isso, o exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. [...]"

Portanto o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza só pode ser instituído dentro dos limites constitucionais, e também de acordo com a Lei Complementar que foi editada definindo os serviços que podem ser por ele tributados, tendo em vista que, ao delimitar as competências tributárias, a própria Constituição estabeleceu a regra a ser observada pelos Municípios.

1.2 – O Critério Material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O critério material da hipótese de incidência de um tributo consiste em um comportamento humano, sempre caracterizado por um verbo pessoal, de predicação incompleta, mais um complemento⁶.

A Constituição Federal, ao tratar do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, estabelece somente que compete ao município instituir impostos sobre serviços, não incluídos no artigo 155, II. Mas “serviço” é um substantivo, não podendo, por si só, ser critério material, pois lhe faltaria a característica essencial: o verbo que indica o comportamento humano.

O vocábulo “serviço”, segundo o dicionário Aurélio, “consiste no desempenho de qualquer trabalho, emprego ou função”⁷. Juridicamente, consiste em uma obrigação de “fazer”, diferenciando-se essencialmente da obrigação de “dar” por envolver uma prestação de fato, e não de coisa⁸.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 268-269.

⁷ Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2ª ed. rev. e ampl. p. 1577.

⁸ RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil V. 2. Parte geral das obrigações*. p. 31.

Assim o critério material de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza só pode ser compreendido como sendo a conduta humana de “prestar serviços”, pois o “serviço”, por si só, jamais poderá sê-lo, pois nunca será uma conduta, e sim o objeto dela.

Sobre o tema, José Eduardo Soares de Mello⁹ explica que

“Não se pode considerar a incidência tributária restrita a figura de “serviço”, como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a “prestação do serviço”, porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração [...]”

Mas não é qualquer prestação de serviço que enseja a tributação por meio do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, pois o constituinte foi claro em estabelecer que ele incidirá somente sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar. Ou seja, para ser critério material suficiente para a sua incidência, o serviço prestado deverá estar previsto em Lei Complementar.

Atualmente os serviços passíveis de tributação por meio de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza estão previstos na Lei Complementar 116/2003¹⁰, que também estabelece as normas gerais do tributo em questão.

Nesse sentido é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹¹, que explica que

“para caracterizar “serviços de qualquer natureza”, nos termos empregados pelo constituinte, a prestação deve atender, simultaneamente, a dois requisitos: (i) ser serviço; e (ii) estar indicado em lei complementar.”

Portanto a materialidade constitucional do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza consiste na “prestação de serviços definidos em Lei Complementar”.

1.3 – O Critério Espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O critério espacial da norma tributária consiste no local em que, ocorrida a conduta humana prevista no critério material da hipótese de incidência tributária, nascerá a obrigação jurídico-tributária entre os seus respectivos sujeito ativo e sujeito passivo.

É o elemento indicador de espaço em que pode ocorrer o fato jurídico-tributário, podendo ser de três tipos¹²:

- a) local determinado;
- b) área específica;

⁹ MELLO, José Eduardo Soares. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. p. 38.

¹⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. p. 689.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 272.

c) área genérica.

Sob o ponto de vista constitucional, no caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o critério espacial é o do terceiro tipo, pois como os municípios têm competência para a instituição desse imposto, qualquer prestação de serviço realizada dentro do local de seus territórios será passível de ser tributada, coincidindo com a eficácia territorial da lei instituidora do tributo.

Ocorre que a Lei Complementar 116/2003¹³, em seu artigo 3º, ao estabelecer que “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador” (excetuando alguns casos em que o serviço considerar-se-á devido no local da prestação), excede os limites traçados pela Constituição Federal.

Sobre o assunto, Gustavo da Silva¹⁴ explica que

“A Constituição Federal não admite outro critério para se estabelecer a competência tributária. Referida competência foi outorgada para se tributar a prestação de serviços que, segundo conceito utilizado neste trabalho, decorre da relação jurídica cujo tomador é titular do direito subjetivo de exigir seu objeto enquanto o prestador é titular do dever jurídico de entregá-lo. Não percamos de vista que o objeto dessa relação é, também, um fato e, portanto, passível de ser aprisionado pela linguagem do direito positivo em coordenadas de espaço e tempo. Temos, como vimos, dois fatos: i) o fato-relação e ii) o fato-objeto. A nós parece que o constituinte, ao aludir à tributação do “serviço”, e não de sua “fruição”, “contratação”, “disponibilização”, quis dar relevo ao fato-objeto e, portanto, outorgar competência exclusiva ao município onde o mesmo se consuma.”

Assim o critério espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza deve ser definido como o local onde o serviço é prestado, diante da distribuição de competências tributárias realizada pela Constituição Federal.

1.4 – O Critério Temporal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

É o momento no tempo, eleito pelo legislador, desde que em conformidade com o critério material, em que considera-se realizado o evento previsto na hipótese de incidência tributária, ensejando o liame obrigacional jurídico-tributário.

Paulo de Barros¹⁵ afirma que o critério temporal é “o conjunto de elementos que nos habilitam a identificar a condição que atua sobre determinado evento, subordinando-o no tempo.”

¹³ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

¹⁴ AMARAL, Gustavo da Silva. *ISS – Materialidade de sua Incidência*. p. 494-495.

No caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o critério material consiste em “prestar serviços”, de modo que somente após prestado o serviço é que poderá ser exigido o tributo, pois antes de sua efetiva prestação não haverá a realização do critério material.

Assim o critério temporal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza consiste no momento em que é completada a prestação do serviço, e para tanto deve-se observar o tipo de serviço prestado, que pode ocorrer de uma única vez, ser fracionável ou ser feito por um período prolongado, com prestações sucessivas¹⁶.

No primeiro caso, o momento é o término da prestação do serviço. No segundo, como o serviço é fracionável, o critério temporal poderá ser o momento do término de cada etapa do serviço. Já no último caso, o critério temporal poderá ser no momento do término de cada período eleito da prestação do serviço.

1.5 – O Critério Pessoal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária consiste nas pessoas que, caso realizada a hipótese de incidência, serão sujeitos da relação jurídico-tributária. O sujeito ativo é quem exige a prestação pecuniária, enquanto o sujeito passivo é aquele de quem se cobra a prestação¹⁷.

A competência tributária para a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza foi dada ao município, dentro do âmbito de seu território. Instituído o tributo, será também o município quem irá figurar na relação jurídico-tributária como sujeito ativo, tendo a capacidade para cobrar o tributo.

Conforme estabelecido anteriormente, o critério material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a “prestação de serviços”. Diante dessa materialidade, pode-se definir com facilidade quem é o sujeito passivo, ou seja, quem presta o serviço, realizando o critério material do imposto em questão.

1.6 – O Critério Quantitativo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

¹⁵ Idem, p. 279.

¹⁶ HOFFMAN, Susy Gomes. *O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. p. 522.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 310-314.

O critério quantitativo de qualquer tributo consiste em dois elementos (base de cálculo e alíquota), que são combinados para compor o valor da prestação que o sujeito passivo será obrigado a pagar ao sujeito ativo.

Conforme lição do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸, a base de cálculo possui três funções: medir as reais proporções do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da norma.

Percebe-se que a base de cálculo está diretamente ligada ao critério material da norma, já que ao medir as reais proporções do fato, ela serve para quantificar aquilo que foi previsto no critério material.

No caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei Complementar 116/2003¹⁹, em seu artigo 7º, elegeu como base de cálculo o preço do serviço, que reflete fielmente a realização do critério material do imposto, confirmando-o.

O segundo elemento utilizado para compor o critério quantitativo do imposto é a alíquota, que deverá ser combinada com o critério material para se obter o montante da obrigação tributária que o sujeito passivo estará obrigado a pagar.

O estabelecimento das alíquotas é de competência dos municípios, e cada um irá estabelecê-las conforme sua necessidade de política tributária, não podendo ultrapassar os cinco por cento, conforme previsão do artigo 8º da Lei Complementar 116/2003²⁰.

1.7 – A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Após a análise das principais características do ISS, pode-se resumí-lo, sob o ponto de vista do ordenamento jurídico atual, através de sua Regra-Matriz de Incidência:

Critério Material: prestar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, da Constituição Federal e definidos na Lei Complementar 116/2003;

Critério Espacial: local da prestação do serviço;

Critério Temporal: momento em que considera-se realizado o serviço;

Critério Pessoal:

sujeito ativo: município

sujeito passivo: prestador de serviços

Critério Quantitativo:

¹⁸ Idem, p. 342.

¹⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

²⁰ Idem.

Base de cálculo: valor do serviço prestado;

Alíquota: definida por cada município instituidor do tributo.

2 - O CONTRATO DE *LEASING*

O segundo capítulo analisa o contrato de *leasing*, buscando seus elementos constitutivos dentro do ordenamento jurídico brasileiro. A compreensão da base teórica desse contrato é essencial para a análise da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, que será realizada no próximo capítulo.

Inicialmente busca-se uma noção geral do que é o contrato de *leasing*, através de uma breve retrospectiva histórica. Na segunda parte do capítulo o *leasing* é analisado dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

A última parte estabelece a finalidade do contrato de *leasing* e qual a sua natureza jurídica, procurando compará-lo com institutos semelhantes, verificando quais regras jurídicas lhe são aplicáveis.

2.1 - Noções gerais

De maneira simplificada, o *leasing* consiste em um contrato de locação com opção de compra do bem ao final do prazo contratado. Fábio Ulhoa²¹ explica que, esquematicamente, esse contrato seria a sucessão de dois contratos, o de locação e o de compra e venda, não sendo o segundo obrigatório.

A idéia inicial do contrato de *leasing* surgiu após a segunda guerra mundial, quando David Boothe Junior, diretor de uma empresa de produtos alimentícios na Califórnia²², após ter realizado um contrato com o exército norte-americano, percebeu que sua capacidade operacional era insuficiente para atender a demanda, e contratou com um banco para que ele fornecesse os equipamentos que lhe eram necessários²³. A prática do *leasing* no Brasil foi iniciada com a empresa *Rent-a-maq*, em 1967, que tinha como objeto do contrato o arrendamento de máquinas de escrever²⁴.

Venosa²⁵ explica que

²¹ COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial, volume 3*. p. 145.

²² SILVA, José Guimarães da. *Direito bancário e temas afins*, p. 23.

²³ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro, 3º volume*, p. 720.

²⁴ SILVA, Geraldo José Guimarães da. *Direito bancário e temas afins*, p. 24.

²⁵ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos em espécie*. p. 614.

“O arrendamento mercantil, (...) é formado por um complexo de relações negociais, nas quais podem ser identificados claramente vislumbres de locação, promessa de compra e venda, mútuo, financiamento e mandato. Na maioria de suas modalidades, existe uma promessa unilateral de venda.”

Originariamente o *leasing* era um contrato atípico, onde as partes podiam pactuar livremente suas cláusulas. Acontece que, devido a preocupações sobre os efeitos tributários desse tipo de operação, foi editada a Lei 6.099/74, que tornou-o típico.

2.2 - O *leasing* e sua regulação pelo ordenamento jurídico brasileiro

A Lei 6.099/74²⁶, no parágrafo único do artigo 1º, estabelece que

“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.”

Assim a nomenclatura dada para o contrato de *leasing* no ordenamento jurídico pátrio é “arrendamento mercantil”, e a legislação estabelece alguns requisitos para que esse tipo de contrato possa ser configurado.

A regulação específica do *leasing* foi realizada pela Resolução 2.309/96²⁷, do Conselho Monetário Nacional, órgão do Sistema Financeiro Nacional que tem competência para disciplinar as operações creditícias em todas as suas formas (artigo 4º, inciso VI da Lei 4.595/64).

A operação de *leasing* só pode ser realizada por pessoas jurídicas específicas, conforme o disposto no artigo 1º da Resolução 2.309/96²⁸:

Art. 1º As operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099, de 12.09.74, alterada pela Lei nº 7.132, de 26.10.83, somente podem ser realizadas por pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras que, nos termos do art. 13 deste Regulamento, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.

Os artigos 5º e 6º da Resolução²⁹ definem as duas modalidades de *leasing* reguladas pelo ordenamento jurídico, o financeiro e o operacional.

²⁶ BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.

²⁷ BRASIL. Conselho Monetário Nacional. Resolução nº 2.309 de 28 de agosto de 1996.

²⁸ *Idem*.

No financeiro, as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, devem ser 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. Além disso as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado devem ser de responsabilidade da arrendatária. Finalmente, para que seja caracterizado esse tipo de *leasing*, o preço para o exercício da opção de compra deve ser livremente pactuado.

Já no *leasing* operacional as contraprestações a serem pagas pela arrendatária devem contemplar 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. Diferentemente do *leasing* financeiro, as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado podem ser tanto de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária, e o preço para a opção de compra não pode ser livremente pactuado, devendo ser o valor de mercado do bem.

Outra diferença entre os dois tipos de *leasing* refere-se ao prazo necessário para que se caracterize esse tipo de contrato: no financeiro, o prazo mínimo é de dois anos, se a vida útil do bem é igual ou inferior a cinco anos, ou três anos, para os demais bens³⁰. Já o operacional, para ser caracterizado, necessita de prazo mínimo de noventa dias³¹.

2.3 - Finalidade econômica e natureza jurídica do contrato de *leasing*

O contrato de *leasing* é interessante tanto para a arrendadora quanto para a arrendatária. A arrendadora irá remunerar seu capital, pois irá cobrar um preço onde poderá cobrir os custos que teve com a realização do negócio, enquanto a arrendatária não necessitará mobilizar o seu capital para utilizar um bem.

Venosa explica que nesse tipo de negócio existem grandes vantagens mercantis, já que existe a possibilidade da arrendatária usufruir de equipamentos modernos e caros, podendo substituí-los tão logo se tornem obsoletos, além da utilização de benefícios fiscais outorgados pela lei³².

²⁹ *Idem.*

³⁰ Artigo 8º, inciso I, a) e b) da Resolução 2.309 do Conselho Monetário Nacional.

³¹ Artigo 8º, inciso II da Resolução 2.309 do Conselho Monetário Nacional.

³² VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos em espécie*. p. 615.

Assim, sob o ponto de vista econômico, o *leasing* é utilizado para remunerar o capital do arrendador, que, no contrato irá prever a cobrança de um valor suficiente para cobrir seus custos e realizar um certo lucro sobre a operação, e para que o arrendatário, que não possui capital em quantidade suficiente para alocar na compra de determinado bem (ou que não deseja proceder dessa maneira), possa utilizá-lo, possibilitando a realização de um empreendimento que, sem esse instrumento, não seria possível.

Nesse sentido é o entendimento de Ivo Teixeira³³:

O contrato de *leasing*, como já foi dito antes, é oneroso e sinalagmático, logo, gera vantagens para ambas as partes. Ele é antes um financiamento que uma locação ou forma de aquisição de patrimônio (e.g., compra e venda), para o arrendatário o resultado do contrato é meio e não fim, no sentido de que seu objetivo mediato é a modernização ou ampliação de seu maquinário sem imobilização de capital, apenas deseja produzir mais e melhor para aí sim obter lucro, enquanto que para o arrendador não é a venda ou a locação do bem que lhe trará lucro, mas a remuneração do capital despendido (juros) acrescida de taxas de administração (financiamento), o contrato por si só lhe trará lucro.

Além disso, o arrendatário, ao final do contrato, possui três opções: adquirir o bem pelo valor previamente estipulado, devolver o bem ou renovar o *leasing*.

O contrato de *leasing*, como é um contrato típico, previsto na Resolução 2.309/96 do Conselho Monetário Nacional³⁴, não pode ser desmembrado, devendo ser visto como um negócio jurídico *uno*, e não como vários contratos separados.

Como é um contrato típico, regulado pelo ordenamento jurídico brasileiro, com requisitos determinados, só poderão ser considerados como *leasing* os contratos que obedecerem esses requisitos.

Caso um contrato tenha características parecidas com um contrato de *leasing* (por exemplo, locação com opção de compra) mas desobedeça qualquer de seus requisitos (por exemplo, realizada por pessoas que não obedeçam aos requisitos do artigo 1º da Resolução 2.309/96 do Conselho Monetário Nacional³⁵), não poderá ser considerado como tal para nenhum tipo de consequência jurídica, emanando efeitos jurídicos próprios.

³³ GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. *Elementos do contrato de arrendamento mercantil (leasing) e a propriedade do arrendatário*.

³⁴ BRASIL. Conselho Monetário Nacional. Resolução nº 2.309 de 28 de agosto de 1996.

³⁵ *Idem*.

3 - A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NO CONTRATO DE *LEASING*

O terceiro capítulo consiste no ponto central do trabalho, onde se analisa a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no contrato de *leasing*. Para tanto o capítulo foi dividido em três partes, onde são retomados alguns tópicos dos capítulos anteriores, para que possam ser estudados com maior profundidade.

A primeira parte do capítulo procura traçar com maior precisão os contornos do critério material da regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, analisando detalhadamente o conceito de “serviços”.

Em um segundo momento, retornando ao tema de estudo do segundo capítulo, é realizada a análise do objeto do contrato de *leasing*, sob um ponto de vista estritamente jurídico.

Finalmente, após estabelecidas as principais premissas do trabalho, discute-se a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no contrato de *leasing*, analisando o posicionamento atual dos Tribunais Superiores sobre o tema.

3.1 - O Critério Material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Conceito de Serviços

Conforme estabelecido anteriormente nesse trabalho, o critério material da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza consiste em “prestar serviços definidos em lei complementar”. A materialidade desse tributo é de índole constitucional, motivo pelo qual vários de seus limites não podem ser modificados por lei infraconstitucional.

A Constituição, ao dispor sobre o imposto, aponta somente que ele incidirá sobre “serviços”, sem definir o que pode ser entendido por esse vocábulo. As palavras contidas na Constituição possuem uma carga semântica, não podendo ser interpretadas como caixas vazias, permitindo ao legislador infraconstitucional que lhes atribua o significado que bem entender.

Assim, para se compreender o alcance do critério material constitucionalmente traçado para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é necessário estabelecer o conceito de “serviços”, sem o qual ficaria impossível delimitar o campo de atuação do legislador infraconstitucional.

“Serviço”, em sua acepção genérica, segundo o dicionário Aurélio³⁶ consiste em:

[Do lat. servitium, ‘a escravidão’, ‘os escravos’.] S.m. 1. Ato ou efeito de servir. 2. Exercício de cargos ou funções obrigatórias. 3. Duração desse exercício. 4. Desempenho de qualquer trabalho, emprego ou comissão. 5. Duração desse desempenho. 6. Celebração de atos religiosos. 7. Estado de quem serve por salário. 8. Serventia (2). 9. Obséquio, favor. 10. Percentagem de uma conta de hotel, de restaurante, destinada à gratificação ao pessoal. [...] 19. Econ. Produto da atividade humana que, sem assumir a forma de um bem material, satisfaz uma necessidade. 20. Fin. Conjunto de pagamentos efetuados a título de juros e amortização de dívidas.

Percebe-se que nessa acepção, o vocábulo “serviço” é ainda muito vago, não sendo suficiente para que se entenda o que significa sob o ponto de vista da Constituição Federal. Para tanto se faz necessária uma análise jurídica de seu significado.

José Eduardo Soares de Melo³⁷ procura conceituar serviço, sob o ponto de vista tributário constitucional, através da comparação das materialidades de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza com as do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto Sobre Produtos Industrializados.

Assim a análise realizada pelo referido autor acaba recaindo sobre os complementos dos verbos dos critérios materiais desses impostos, que correspondem, respectivamente, a “mercadorias”, “produtos industrializados” e “serviços”.

“Mercadoria” é um conceito do direito comercial, atinente à comercialização de produtos. “Produto” é gênero, onde “mercadoria” é espécie. Segundo José Eduardo Soares de Melo³⁸,

“ ‘Mercadoria’, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso de ativo permanente.

Este conceito sofreu ampliação constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil (art. 155, §3º CF).”

³⁶ Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2ª ed. rev. e ampl. p. 1577.

³⁷ MELO, José Eduardo Soares. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. p. 39-48.

³⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. p. 16.

Desse modo “mercadoria” pode ser compreendida, em linhas gerais, como o produto destinado ao comércio, ou seja, aquele adquirido para ser revendido, podendo ser corpóreo ou incorpóreo.

Já os “produtos industrializados” segundo Antônio Maurício Cruz³⁹, podem ser definidos como sendo:

“(…) aqueles obtidos pelo esforço humano aplicado sobre bens móveis qualquer, em qualquer estado, com ou sem uso de instalações ou equipamentos. Haverá produto industrializado se, do esforço sobre bem móvel, resultar acréscimos ou alteração de utilidade, pela modificação de qualquer de suas características. Inocorrendo tal efeito, tratar-se-á de simples prestação de serviços.”

A compreensão sobre o que é o processo de industrialização é obtida através dos ensinamentos de Marçal Justen Filho⁴⁰:

“(…) as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, estandardizadamente; os bens industrializados surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida (ou produtível, ‘denotando homogeneidade não-personificada nem personificável de produtos’);
(...)
Industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração de configuração de um bem material; b) padronização e massificação.”

Seria então um “produto industrializado” aquele que, através do esforço humano, tivesse sua configuração alterada, desde que realizada em processo padronizado e massificado. Ocorre que esse conceito ainda é insuficiente para diferenciar com precisão a incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, como se verá a seguir.

Com relação ao “serviço”, em sentido amplo, pode-se conceituá-lo como

“qualquer prestação de fazer, (...) servir é prestar atividade a outrem; é prestar qualquer atividade que se possa considerar ‘locação de serviços’, envolvendo seu conceito apenas a locatio operarum e a locatio operis. Trata-se de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é a sua prestação.”⁴¹

Se o serviço pode ser definido como prestação de obrigação de fazer, para sua exata compreensão é necessário o entendimento sobre em que consiste essa obrigação, dentro dos moldes do direito civil.

³⁹ CRUZ, Antônio Maurício. *O IPI – Limites Constitucionais*. RT, São Paulo, 1984, p. 55, *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. p. 39-40.

⁴⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre Serviços na Constituição*. RT, São Paulo, 1985, p. 115, *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. p. 40.

⁴¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XLVII, Borsoi, Rio de Janeiro, 1958, pp. 3 e 4, *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. p. 43.

Maria Helena Diniz⁴² conceitua “obrigação de fazer” como sendo

“a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.

Essa relação obrigacional tem por objeto qualquer comportamento humano, lícito e possível, do devedor ou de outra pessoa à custa daquele.”

Silvio Venosa⁴³ explica que

“o conteúdo da obrigação de fazer é uma ‘atividade’ do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material, como uma atividade intelectual, artística ou científica.”

Assim define-se obrigação de fazer como uma obrigação que vincula uma parte a realizar uma atividade em prol de outra. É a realização de um ato pela parte devedora em favor da parte credora. Como o “serviço” consiste na prestação da obrigação de fazer, pode-se afirmar que ele é a própria atividade realizada pelo devedor.

Acontece que tanto na incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados quanto na incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, existe um “fazer” por parte dos contribuintes. O industrial industrializa o produto, realizando uma atividade em cima desse, para depois vendê-lo. O prestador de serviços também realiza uma ação, de acordo com a necessidade do credor da prestação. Se em ambos existe a figura do “fazer”, como diferenciar um de outro?

José Eduardo Soares de Melo⁴⁴ explica que:

“O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de “operações” jurídicas (jamais tecnológicas, simplesmente), implicando obrigação de “dar” um bem (...)

No IPI, a obrigação tributária decorre da realização de ‘operações’ no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), de um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu na sua transformação ou criação de uma nova utilidade). A obrigação consiste num ‘dar um produto industrializado’ pelo próprio realizador da operação jurídica. Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente.”

Também analisando a disposição constitucional é possível chegar a essa mesma conclusão. A Constituição Federal permite à União instituir impostos sobre “produtos industrializados”⁴⁵. Em outras palavras, a industrialização de produtos não é objeto de

⁴² DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro, 2º volume: teoria geral das obrigações*. p. 95-96.

⁴³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. p. 99.

⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. p. 47.

⁴⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 153, IV.

tributação, mas sim o produto que passou por esse processo. Como é necessário que haja um conteúdo econômico para que a tributação possa ser realizada, somente a “operação jurídica” relativa a produtos que sofreram industrialização é que poderá ser tributada, pois é através dela que se pode alcançar o conteúdo econômico do “produto industrializado”.

Quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ficou estabelecido que “serviço”, sob o ponto de vista jurídico, consiste em uma “obrigação de fazer”. Mas não é qualquer “obrigação de fazer” que dará ensejo ao ISS, pois somente aquelas que possuem caráter econômico são passíveis de tributação.

Nesse sentido foi a conclusão de Aires Barreto⁴⁶, que conceitou o serviço sujeito a tributação, sob o ponto de vista constitucional, como sendo:

“(…) prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.”

Diante desse raciocínio é possível estabelecer a premissa de que o “serviço” consiste em uma atividade humana, na prestação da obrigação de fazer. Essa conclusão é de fundamental importância para o restante do trabalho.

3.2 - O Objeto do Contrato de *Leasing*

O estabelecimento do objeto do contrato de *leasing* é uma questão essencial no desenvolvimento do trabalho, sem o que não se pode constatar com clareza se existe ou não a incidência do ISS. Seria o objeto do contrato de *leasing* um financiamento, um serviço, ou uma locação?

Segundo Ivo Teixeira⁴⁷ o contrato de *leasing* seria um financiamento. Para Fábio Ulhôa⁴⁸ a natureza financeira dependeria da realização de opção de compra pelo arrendatário ao final do contrato. Já Venosa⁴⁹ afirma que no *leasing* “podem ser identificados vislumbres de locação, promessa de compra e venda, mútuo, financiamento e mandato.”

⁴⁶ BARRETO, Aires. *ISS – Não Incidência sobre Cessão de Espaço em Bem Imóvel*. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de outubro de 1999 – nº19/99 – Caderno 1, p.580, *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. p. 43.

⁴⁷ GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. *Elementos do contrato de arrendamento mercantil (leasing) e a propriedade do arrendatário*.

⁴⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial, volume 3*. p. 147.

⁴⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos em espécie*. p. 614.

Em termos econômicos, o *leasing* realmente se mostra como um instrumento financeiro, onde uma das partes (a arrendadora), possuidora do capital, compra um bem, com seu dinheiro, e passa o bem para outra (a arrendatária), que irá realizar pagamentos sucessivos (onde os valores desses pagamentos são suficientes para recompor o capital da arrendadora, além de remunerá-lo), e ao final poderá optar por adquirir o bem.

Mas, apesar do Direito ser um instrumento utilizado para regular as condutas humanas, ele é um sistema próprio, que também regula sua própria criação, tendo o poder de criar suas próprias realidades.

A norma jurídica elege determinadas características de um fato ocorrido no mundo fenomênico para qualificá-lo, e o fato será jurídico somente sob os pontos de vista eleitos pelo sistema do Direito, independentemente das demais consequências dele advindas nos sistemas não jurídicos.

Assim se a norma jurídica estabeleceu determinados critérios para informar o que compõe um contrato de *leasing*, seu objeto somente será o que consta dessa imposição legal, não podendo ser ampliado ou modificado, pois caso fuja dos preceitos normativos acabará sendo descaracterizado.

O artigo 1º da Lei 6.099/74⁵⁰ afirma ser objeto do *leasing* o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora. Ora, o vocábulo “arrendamento” possui a mesma carga semântica de “locação”, que consiste na cessão do uso e gozo de um bem mediante remuneração, por tempo determinado ou não, conforme o artigo 565 do Código Civil⁵¹.

É clara a disposição da Lei 6.099/74⁵², no que se refere ao objeto do contrato de *leasing*. Se é um contrato típico, que tem como objeto o “arrendamento” de um bem, o tratamento a ele dado pelo restante do ordenamento jurídico deve ser coerente, devendo ser tratado de modo similar a “locação”.

3.3 - A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no Contrato de Leasing

⁵⁰ BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.

⁵¹ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

⁵² BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.

Após a análise do arquétipo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi possível concluir que a competência outorgada pela Constituição Federal aos Municípios refere-se a tributação de “serviços”, que juridicamente significa a prestação de uma obrigação de fazer.

Além disso, para ser “serviço” tributável, o “serviço” deve estar previsto em Lei Complementar, que atualmente consiste na Lei Complementar 116/2003⁵³, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Também foi possível estabelecer que o *leasing*, apesar de ser um contrato que, economicamente, possui fortes características de financiamento, sob o ponto de vista do ordenamento jurídico brasileiro, ele nada mais é que um contrato que possui como objeto o “arrendamento” de bens.

Sabe-se que o “arrendamento” não se aproxima de uma prestação de fazer, pois o que ocorre é a cessão dos direitos de uso e gozo de determinado bem, mediante remuneração, não havendo “atividade humana” que possa ser considerada como serviço.

Ora, se o *leasing* não consiste em um serviço, mas sim em uma cessão de direitos, não se pode nem mesmo cogitar sobre a incidência do ISS sobre ele, mesmo estando previsto na Lei Complementar 116/2003⁵⁴, sob o item 15.09.

O legislador infraconstitucional, ao editar a Lei Complementar 116/2003⁵⁵, pretendeu estender o conceito de “serviços” a uma atividade que ali não se enquadrava. Apesar do sistema jurídico ter a capacidade de criar suas próprias realidades, ele possui regras próprias para que isso aconteça, o que não ocorre no caso em questão.

O conceito de “serviços” dentro do sistema jurídico brasileiro é de estatura constitucional, possuindo uma carga de significação própria, que não pode ser alterada por lei infraconstitucional, sob pena de inconstitucionalidade.

Assim, a Lei Complementar 116/2003⁵⁶, ao incluir o *leasing* no conceito de serviços, foi além do que lhe foi permitido, que era somente indicar quais serviços poderiam ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, atentando contra as regras constitucionais.

Portanto o contrato de *leasing* foge ao conceito constitucional de “serviços”, não podendo ser tributado pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, apesar de estar na

⁵³ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

⁵⁴ Idem.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Idem.

lista da Lei Complementar 116/2003⁵⁷, que, nesse ponto, deve ser considerada inconstitucional.

3.4 - A Jurisprudência Atual dos Tribunais Superiores

Desde o acórdão proferido no Resp 805.317/RS o Superior Tribunal de Justiça⁵⁸ vem se abstendo de julgar os casos que tratam da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre o contrato de leasing, sob o argumento de que a matéria é de índole constitucional, não podendo ser julgada através de recurso especial, conforme a ementa abaixo transcrita:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO CALCADO EM FUNDAMENTO SUBSTANCIALMENTE CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA DIVERSO DO ENSEJADOR DA SÚMULA 138, DO STJ.

No julgamento em questão o Ministro Relator, ao proferir seu voto, se posicionou favoravelmente à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos contratos de *leasing*, afirmando que além da previsão legal o contrato em questão também configuraria uma prestação de serviços.

Ao realizar sua fundamentação, invocou o julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP), e afirmou que essa corte teria declarado inconstitucional apenas a expressão “locação de bens móveis”, de modo que o *leasing* ainda configuraria serviço a ser tributado.

Ora, conforme foi demonstrado anteriormente, sob o ponto de vista estritamente jurídico, o *leasing* tem natureza semelhante à locação de bens, pois é um contrato típico que possui como objeto o “arrendamento de bens”, de modo que o tratamento dado a ambos os contratos, ao menos em sua caracterização como “serviço”, não poderia ser diferente.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ Primeira Turma, REsp 805317/RS, Rel. Min. José Delgado, J. 17-08-2006.

O Ministro Luiz Fux, em seu voto-vista, divergiu do Ministro Relator, e mediante a realização de uma brilhante explicação sobre o tema demonstrou de forma clara que o ISS não pode incidir sobre o *leasing*, tendo em vista que esse tipo de contrato não consiste em uma obrigação de fazer.

Ocorre que, diante da incompetência do Superior Tribunal de Justiça para tratar do assunto, já que a matéria é de índole constitucional, o Ministro Luiz Fux não conheceu do Recurso Especial, sendo acompanhado pelos Ministros Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda.

Atualmente a matéria encontra-se em discussão no Supremo Tribunal Federal, no RE 592.905/SC⁵⁹, de Relatoria do Ministro Eros Grau, tendo sido reconhecida a repercussão geral na decisão proferida no dia 17/10/2008.

⁵⁹ RE 592905/SC, Rel. Min. Eros Grau, J. 16-10-2008.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos vários posicionamentos doutrinários e da recente discussão instaurada no âmbito do Judiciário foi levantada a questão quanto à possibilidade de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a execução dos contratos de *leasing*.

Os dois pontos mais relevantes para a resposta dessa questão consistem na definição do conceito de “serviço” para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, e se o objeto do contrato de *leasing* se enquadra nesse conceito.

A questão controvertida é de caráter constitucional, tendo em vista que a Constituição Federal utiliza o vocábulo “serviço” ao delimitar as competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro.

Portanto pode-se afirmar que existe um conceito pressuposto de “serviço”, que não pode ser alterado pelo legislador infraconstitucional, que deve se limitar a apontar quais “serviços”, dentro daqueles que se encaixam no conceito constitucional, poderão ser tributados pelos municípios.

A extrapolação do conceito de “serviços” pelo legislador ordinário, ao elaborar, através de Lei Complementar, a lista de serviços tributáveis, consiste em desobediência à Constituição, passível de declaração de inconstitucionalidade.

Diante da falta de uma conceituação expressa de “serviço” pela Constituição Federal foi necessária a realização de um levantamento doutrinário sobre o tema, onde foi possível concluir que o instituto consiste em uma “obrigação de fazer”. É necessário esclarecer que o “serviço” passível de tributação não consiste em qualquer fazer, mas em um negócio jurídico onde seu objeto consista em um fazer. A distinção é importante para separar a incidência de diferentes tipos de tributo, por exemplo, o Imposto Sobre Produtos Industrializados do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Estabelecida essa premissa, foi necessário dissecar o contrato de *leasing* no ordenamento jurídico brasileiro para extrair seu objeto, sob o ponto de vista estritamente jurídico (que é o único que importa para saber se determinado imposto irá incidir ou não sobre o contrato, seu objeto).

É pacífico o entendimento que sob o aspecto econômico o contrato de *leasing* consiste em um financiamento, onde um sujeito que não possui capital suficiente contrata com quem o possui para obter um bem que lhe é necessário.

Ocorre que a realidade econômica e a realidade jurídica não se misturam. O contrato de *leasing*, no ordenamento jurídico brasileiro, é um contrato típico, que tem por objeto o “arrendamento” de um bem, podendo o arrendatário, ao final do contrato, realizar a opção de compra do bem.

Por qualquer ângulo que se olhe não se observa no contrato de *leasing* uma atividade por parte da arrendadora. Talvez em um ou outro contrato específico de *leasing* possa existir alguma cláusula que consista em uma obrigação de fazer, mas reafirma-se que essa não é a essência do contrato de *leasing*.

Em não havendo uma atividade por parte da arrendadora, não há que se falar em “serviço”, e em não existindo serviço prestado, não há a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Com relação à locação de bens móveis, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre a inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Diante das premissas adotadas nesse trabalho pode-se afirmar que a natureza jurídica do contrato de *leasing* é muito próxima da locação de bens móveis, consistindo na cessão do direito de uso e gozo de determinado bem. Caso prevaleça esse entendimento, o item 15.09 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003⁶⁰, no que se refere ao *leasing*, também será declarado inconstitucional.

Atualmente a questão encontra-se em discussão pelo Supremo Tribunal Federal⁶¹ no Recurso Extraordinário 592.905, de Santa Catarina, e já tendo sido reconhecida a repercussão geral sobre a matéria.

⁶⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

⁶¹ RE 592905/SC, Rel. Min. Eros Grau, J. 16-10-2008.

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Gustavo da Silva. *ISS – Materialidade de sua Incidência*. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Marcos Eurico Diniz Santi. Rio De Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. Conselho Monetário Nacional. Resolução nº 2.309 de 28 de agosto de 1996. Disponível em <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=096183464&method=detalharNormativo>, acesso em 20 de março de 2008.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em 20 de março de 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm, acesso em 20 de março de 2008.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>, acesso em 20 de março de 2008.

BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6099.htm, acesso em 20 de março de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. ISS. Arrendamento Mercantil. Obrigação de Fazer. Conceito pressuposto pela Constituição Federal de 1988. Ampliação do conceito que extravasa o âmbito da violação da legislação infraconstitucional para infirmar a própria competência tributária constitucional. Acórdão calcado em fundamento substancialmente constitucional. Acórdão calcado em fundamento substancialmente constitucional. Incompetência do Superior Tribunal de Justiça. Tema diverso do ensejador da súmula 138, do STJ. REsp 805317/RS. Recorrente Município de Torres e Recorrido Fiat Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relator Ministro José Delgado, 17-08-2006. Disponível em https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2571825

&sReg=200502109681&sData=20060921&sTipo=5&formato=PDF>, acesso em 20 de março de 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Tributário. ISS. Incidência em contratos de arrendamento mercantil [leasing]. Repercussão geral. Existência. RE-RG nº 592905/SC. Recorrente HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimentos.e Recorrido Município de Caçador. Relator Ministro Eros Grau, 16 de outubro de 2008. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(592905.NUME.%20OU%20592905.PRCR.\)&base=baseRepercussao](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(592905.NUME.%20OU%20592905.PRCR.)&base=baseRepercussao)>, acesso em 20 de março de 2009.

BUARQUE, Aurélio de Holanda Ferreira. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 2ª ed. rev. e ampl., Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial, volume 3*. 8ª ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro, 2º volume: teoria geral das obrigações*. 23ª ed. rev., atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com o Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro, 3º volume: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais*. 24ª ed. rev., atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com o Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008.

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. *Elementos do contrato de arrendamento mercantil (leasing) e a propriedade do arrendatário*. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 41, maio 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=627>>. Acesso em: 18 mar. 2009.

HOFFMAN, Susy Gomes. *O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Marcos Eurico Diniz Santi. Rio De Janeiro: Forense, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 10. ed., São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 5. ed., São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 16. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil V. 2. Parte geral das obrigações*. 30. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, Geraldo José Guimarães da. *Direito bancário e temas afins*. Campinas: CS Ed., 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.