

# **A questão do ISS nas operações de *leasing*: Análise da polêmica e da atual posição dos tribunais\***

Cristiano Carvalho<sup>1</sup>

José Augusto Dias de Castro<sup>2</sup>

## **1. Introdução**

O objetivo do presente artigo é analisar o contrato de *leasing* como hipótese de incidência do imposto sobre serviços, tributo de competência municipal incidente sobre a prestação de serviços, cujo conceito, para fins de tributação, veremos adiante.

Para tanto, esta modalidade contratual será avaliada à luz dos requisitos indispensáveis para que haja a caracterização como fato gerador do imposto, quais sejam, a previsão na lista de serviços da Lei Complementar n. 116, e a caracterização como ‘serviço’, de acordo com o conceito tomado emprestado junto ao direito privado. Também será mostrado o atual posicionamento dos tribunais pátrios sobre o tema.

Isso não sem uma explanação introdutória sobre a natureza do tributo e suas características, de forma a tornar mais compreensível a polêmica discussão acerca da sua incidência ou não sobre o contrato de *leasing*.

## **2. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**

O imposto sobre serviços, de competência municipal, teve as suas normas gerais originariamente elencadas no Código Tributário Nacional e, posteriormente, dispostas durante décadas pelo Decreto-Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, que, em poucos dispositivos, delineava toda a estrutura do tributo, de forma a vincular todos os municípios que o instituísem.

Com o advento da Lei Complementar n°. 116, de 31 de julho de 2003, as normas gerais do imposto tornaram-se mais numerosas e pormenorizadas, alcançando situações que até então não eram previstas pelo referido decreto-lei, sem mencionar a quantidade de serviços tributáveis que foi significativamente aumentada.

---

\* Artigo publicado na Revista Jurídica Tributária, n° 1 (Porto Alegre, Maio/junho de 2008).

<sup>1</sup> Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós-Doutor em Direito e Economia pela U.C. Berkeley. Professor nos cursos de pós-graduação do IBET, UFRGS, Escola Superior da Magistratura do TRF 4<sup>o</sup> Região e PUC/SP. Advogado em SP e no RS.

<sup>2</sup> Advogado em Porto Alegre/RS e Brasília/DF. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

## **2.1. A competência legislativa para instituição do ISS**

A Constituição Federal é a carta de competências legislativas por excelência, o diploma fundante do sistema jurídico, no qual se encontram as regras para formação do ordenamento em seu constante processo de autogeração.

Dentre essas metaregras de produção normativa, encontram-se as referentes à tributação, que autorizam ou vedam procedimentos, órgãos e matérias pertinentes à construção do sistema tributário nacional. Considerando que um dos princípios formadores do Estado brasileiro é o federativo, cláusula pétrea na Constituição, as competências tributárias brasileiras foram divididas, pelo constituinte originário, a cada um dos entes federativos, a saber: A União Federal, os Estados, Distrito Federal e, finalmente, os Municípios.

Nesse feixe de competências privativas, encontra-se a específica para instituição do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS, previsto no artigo 156, III da Constituição:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*...*

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

Cabe notar que, estando a privatividade dentre as características das competências tributárias, o constituinte reservou aos municípios o “Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza”, salvo os dispostos no art. 155, II. Esses, por sua vez, são os impostos sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, privativos dos Estados e do Distrito Federal.

## **2.2 O direito privado como suporte do ISS**

Necessariamente, pelo princípio da capacidade contributiva, o direito tributário deve incidir sobre fatos de relevância econômica<sup>3</sup> e, considerando que esses fatos já são juridicizados por outros ramos do direito (renda, mercadoria, faturamento, importação, transmissão, doação, etc), o direito tributário costuma incidir sobre outras linguagens normativas. É o chamado direito de sobreposição, segundo concepção clássica de Gian Antonio Michelli.<sup>4</sup>

Com exceção dos tributos vinculados, as hipóteses de normas tributárias têm por conteúdo situações previamente reguladas pelo direito civil e comercial, que abordam atividades economicamente apreciáveis realizadas por sujeitos de direito privado, que, sob a óptica da tributação, passam a ser contribuintes.

O ISS, por sua vez, tem por base as obrigações de fazer, oriundas do direito privado, conforme veremos a seguir.

### **2.1.1. A obrigação de dar e a obrigação de fazer**

---

<sup>3</sup> Em nosso sistema constitucional não é permitido, e.g., um imposto “sobre a barba”, como o que foi instituído na Rússia czarista do século XVII. Esse imposto foi então criado em 1698, pelo Czar Pedro, “o Grande”, para desestimular o uso de longas barbas pelos cidadãos russos, de forma a buscar uma maior integração com a cultura da Europa ocidental. Seria como, *mutatis mutandis*, criar um imposto, no Brasil, que incida sobre o fato de uma pessoa ter má denteição, de forma a equiparar o cidadão brasileiro com o cidadão dos países do primeiro mundo.

<sup>4</sup> Curso de Derecho Tributario. Madrid: Editoriales de Derecho reunidas, 1975. Tradução do espanhol de Julio Banacloche.

É tradicional a classificação, pelos civilistas, das obrigações, separando-as em obrigações de dar, de fazer e de não fazer. Orlando Gomes<sup>5</sup> afirma, inclusive, que são apenas esses três modos da conduta humana que podem constituir objeto da obrigação.

A doutrina clássica costuma denominar as citadas obrigações em “prestação de coisa” e “prestação de facto”, respectivamente. Para Mário Júlio de Almeida Costa<sup>6</sup>, a “prestação de coisa” significa “a entrega de uma ou várias coisas, tanto móveis como imóveis. E pode ter o tríplice sentido de um *dar*, um *prestar* ou um *restituir*.” Um exemplo é a venda de um imóvel ou de uma mercadoria qualquer, em que se transfere a terceiro, de forma onerosa, a propriedade ou posse de um bem. (itálicos do original)

Para Clovis Couto e Silva<sup>7</sup>, “diversamente das obrigações de dar, cujo objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo que já existe, atribuição patrimonial, a obrigação de fazer tem como objeto da prestação a própria atividade”.

A distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer é relevante para o ISS, pois este sendo um imposto que incide sobre “prestação de serviço”, pela própria definição só pode ter como base as obrigações de fazer. Cabe dizer que não é incomum os Municípios tentarem tributar as prestações de dar, o que foge da competência constitucional do imposto sobre serviços. Nunca é demais lembrar que o art. 110 do CTN dispõe que “*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*”.<sup>8</sup>

### **2.3. A função da Lei Complementar em matéria tributária**

As normas gerais relativas ao ISS originariamente eram dispostas pelo CTN, nos artigos 71 a 73, mas o Decreto-lei n° 406, instituído em 31 de dezembro de 1968, revogou os referidos dispositivos, passando a dispor sobre a matéria. A LC n°. 116/03, por sua vez, revogou todos os dispositivos do decreto-lei, com exceção do artigo 9°.

Muito se discutiu na doutrina, durante a vigência da Constituição passada, sobre a ingerência da União Federal na instituição de normas gerais de direito tributário que regulariam também os demais entes federativos. A principal discussão seria se tais normas gerais limitar-se-iam a regular as limitações ao poder de tributar e a dispor sobre os conflitos de competência ou se poderia também regular matérias tais como fato gerador, obrigação tributária, lançamento, decadência, prescrição, etc. A primeira corrente doutrinária ficou conhecida como *dicotômica*, ao passo que, a que defendia o maior alcance das normas gerais foi denominada de *tricotômica*.

Com o advento da Constituição de 1988, resta superada qualquer discussão desse tipo, não só pela jurisprudência, como pela própria dicção do artigo 146, III:

---

<sup>5</sup> Obrigações, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pg.33. Obra atualizada por Humberto Theodoro Junior.

<sup>6</sup> Direito das Obrigações. Coimbra, p. 585.

<sup>7</sup> A Obrigação como Processo, p. 156

<sup>8</sup> Nesse sentido foi a decisão do Plenário do STF (Recurso Extraordinário n°. 116.121-3, D.J.U. de 25.05.2001), declarando inconstitucional o item 79, “locação de bens móveis”, da lista de serviços anexa ao Decreto Lei n° 406/68, com redação dada pela LC n°. 56/87. Locação de bens móveis é nitidamente obrigação de dar e não obrigação de fazer. Na nova lista anexa à LC n°. 116/03, a tentativa de reinstauração do mesmo serviço sofreu veto do Presidente da República.

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*(...)*

No escólio de Kelsen<sup>9</sup>, tomando o sistema jurídico como uma ordem escalonada de normas, i.e., estruturadas verticalmente, em relação de hierarquia, onde normas inferiores têm fundamento de validade na norma imediatamente superior e, mediamente, na Constituição percebe-se a obediência da lei ordinária em relação à lei complementar prevista pelo art. 146 da CF.<sup>10</sup>

Destarte, toda lei ordinária instituidora do ISS deve buscar seu fundamento de validade diretamente no diploma instituidor de normas gerais do imposto. Essas normas gerais não são “sugeridas” pela Lei Complementar, mas cogentes, obrigando o legislador municipal ao seu fiel cumprimento. Em última instância, tanto a lei ordinária como o próprio diploma complementar buscam fundamento de validade na Constituição Federal, mas, primeiramente deve a lei inferior cumprir com as regras dispostas pela lei imediatamente de hierarquia superior. Portanto, qualquer disposição legal municipal que contrariar a lei complementar específica, no caso, a LC nº. 116/03, padecerá de inconstitucionalidade material.

Sendo que a Carta Suprema recepciona os diplomas normativos anteriores à sua vigência, naquilo que não lhe for contrário, o Decreto nº. 406/68 tinha *status* de lei complementar, em razão da matéria que regulava, qual seja, a prevista no art.146 da CF, e que

---

<sup>9</sup> *Teoria Pura do Direito*, pp. 246/308

<sup>10</sup> Ainda que parte da doutrina, assim como a jurisprudência do STF, posicionam-se no sentido de não hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, um mero exame à luz das categorias da Teoria Geral do Direito confirmam a superioridade hierárquica entre os referidos diplomas normativos. A insistência na mera atribuição de “funções” distintas a cada lei não passa de exercício semântico e retórico cujo fim é evitar uma pretensa superioridade entre União Federal e demais entes federativos, verdadeiro tabu na doutrina. Em primeiro lugar, a hierarquia é evidente, uma vez que a lei complementar (nacional) restringe os entes federativos a seguirem seus preceitos no que se refere às normas gerais de direito tributário. O mesmo não ocorre com a lei complementar federal, cuja função é instituir determinados tributos que ficam sob a sua reserva. A falácia ocorre pelo fato de que uma vez que a Constituição Federal atribui a função de dispor sobre normas gerais à lei complementar nacional, essa própria atribuição lhe confere hierarquia superior em relação às leis ordinárias instituidoras de tributos, não apenas dos demais entes federativos, mas da própria União Federal. Ademais, a lei complementar apenas dispõe sobre institutos de direito tributário, mas não especifica estas mesmas normas gerais aos tributos de cada ente federativo, cabendo a estes fazê-lo. E, uma vez que estes, ao instituírem seus tributos, devam seguir os ditames da lei complementar nacional, sob pena de invalidação da disposição que não o fizer, a hierarquia se apresenta, pois o fundamento de validade da lei ordinária se encontrará imediatamente na lei complementar. Em segundo lugar, a confusão entre a casa legislativa e a função que ela exerce é freqüente. Pelo fato do Congresso Nacional ser o poder legislativo do ente federativo União e também ser o criador das leis complementares, confunde-se o órgão com a função por ele exercida. Cabe lembrar que, ao criar uma lei complementar nacional, o Congresso está legislando não em nome da União (pois tal violaria o pacto federativo), mas sim em nome de todos os entes federativos. Da mesma forma, ao emendar a Constituição Federal, exercendo a função de poder constituinte derivado. Se assim não fosse, teríamos que admitir que é a União Federal que emenda a carta maior, o que evidentemente é um absurdo.

ainda permanece no que se refere à matéria disposta pelos §§ 1º e 3º do seu artigo 9º, mesmo com o advento da Lei Complementar nº 116/03.

### **3. A natureza do contrato de *leasing***

Para podermos analisar a possibilidade de cobrança de ISS sobre operações de *leasing*, cumpre, antes de mais nada, proceder à análise da natureza jurídica desta forma contratual, para posteriormente realizar um cotejo com os requisitos de incidência.

O *leasing*, ou arrendamento mercantil, é regulado pela Lei nº 6.099/74, com alterações posteriores da Lei nº 7.132/83. Nos termos do artigo 1º da Lei nº 6.099/74 considera-se arrendamento mercantil a “operação realizada entre pessoas jurídicas, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos a terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária e que atendam às especificações desta.”

O art. 7º, por sua vez, define que todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN), o qual fez publicar a Resolução nº 2.309/96, que separa o arrendamento em duas formas, quais sejam, operacional e financeiro:

*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.*

*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.*

*Parágrafo único. As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.*

A operação ocorre da seguinte forma: A, arrendatário, necessitado de determinado bem, porém sem o capital necessário para obtê-lo, pede a B, arrendador, que adquira o bem de C e lhe repasse a posse para utilização da coisa, embora B mantenha sua propriedade. Para tanto, A compromete-se a pagar a B parcelas contratualmente previstas. Findo o prazo e pago todo o valor contratado, A tem a opção de adquirir o bem de B em definitivo.

Na modalidade de *leasing* financeiro, a remuneração do arrendador se dá pelo pagamento das parcelas contratuais ajustadas, pois em seu valor já estão embutidos não só o custo para aquisição e disponibilização do bem, como também uma margem de lucro. Ao final do prazo previsto, o arrendatário poderá adquirir o bem ou não.

No *leasing* operacional, a remuneração do arrendador não se dá simplesmente pelo pagamento das parcelas pactuadas, que não podem ultrapassar o montante de 75% do valor do bem e do custo de sua disponibilização. A vantagem para o arrendador provém da manutenção e assistência técnica prestadas, normalmente não havendo interesse na aquisição do bem.

Como se vê, trata-se de contrato complexo, envolvendo a um só tempo financiamento, locação, assistência técnica, se for o caso, e inclusive a hipótese de uma compra e venda ao final. Embora possa haver na modalidade de *leasing* operacional a prestação de assistência técnica, que é obrigação de fazer, todo o restante se refere a obrigações de dar, ou seja, entregar, disponibilizar bens móveis ou imóveis.

Esta natureza complexa do contrato de arrendamento mercantil possui reflexos decisivos para a análise de sua caracterização como hipótese de incidência do imposto sobre serviços, como passamos a analisar.

#### **4. O *leasing* como hipótese de incidência do ISS**

A polêmica sobre o ISS sobre *leasing* é mais antiga do que a Lei Complementar 116/03. O arrendamento mercantil de bens móveis foi inserido na lista de serviços tributáveis do Decreto-lei nº 406/68 pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987, mas muito antes disso já havia controvérsia, pois neste meio tempo discutia-se sobre a possibilidade ou não de equiparação do *leasing* ao serviço constante do item 52 da lista original, qual seja, locação de bens móveis.

Assim, antes da inserção deste tipo de operação na lista, além da discussão sobre a natureza de serviço do *leasing*, discutia-se se há alguma relação entre arrendamento mercantil e locação de bens móveis, se são equivalentes, se há alguma relação gênero-espécie, o que poderia atrair a incidência, ou se seriam modalidades de contrato diferentes, afastando-se a idéia da celebração deste contrato como um fato gerador.

Veio, então, a LC 56/87, e inseriu no próprio art. 52 o arrendamento mercantil de bens móveis na lista, demonstrando claramente que se tratavam, sim, de coisas distintas, pois do contrário não haveria necessidade alguma de inserção expressa desta operação como hipótese de serviço tributável. A LC 116/03, por sua vez, excluiu a locação de bens móveis, porém manteve o arrendamento mercantil.

Portanto, se hoje não há mais qualquer dúvida sobre a presença do *leasing* na lista de serviços tributáveis por ISS, a discussão trava-se unicamente em torno da seguinte pergunta: *leasing* é serviço?

Sobre um ponto parece não haver mais divergência: a simples previsão de uma atividade ou operação na lista não a torna um serviço. Conforme já referido antes (item 2.1.1), o art. 110 do CTN proíbe que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Assim, para que determinada atividade seja considerada serviço, é preciso que assim seja de acordo com as regras e definições de direito privado e de lá importadas, não sendo suficiente a simples vontade do legislador de querer que determinada atividade seja considerada serviço somente para fins tributários.

Humberto Ávila define bem a questão: “(...) se serviço é aquilo cujo conceito se encaixa no conceito constitucional de serviço, o que não é serviço não passa a ser por obra do legislador infraconstitucional, daí por que é irrelevante a pura inserção na lista (item 52 da lista anexa ao Decreto-lei n° 406/68, item 79 da lista anexa à Lei Complementar n° 56/87 ou item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/03). Se um serviço existisse porque inserto na lista, a inserção na lista transformaria obrigação de dar em obrigação de fazer, o que, de resto, viola a própria realidade das coisas.”<sup>11</sup>

Há uma conjunção de dois requisitos, portanto, para que certa atividade possa ser fato gerador do ISS: (i) estar listada na LC 116/03; e (ii) ser considerada serviço, de acordo com o conceito emanado de direito privado.

Sendo que o *leasing*, ou arrendamento mercantil, está previsto na lista, analisemos o segundo requisito.

Como já analisado acima (item 3), *leasing* é contrato de caráter complexo, envolvendo obrigações diversas. Há, no mesmo contrato, financiamento, locação de bens, podendo posteriormente haver compra e venda. Nenhuma dessas obrigações que compõem o contrato aqui analisado pode ser considerada obrigação de fazer e, portanto, não há como se falar em serviço.

No dizer de Aires Brito, “serviço é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.”<sup>12</sup> Note-se que a ênfase está na conduta humana, um esforço tendente a gerar uma utilidade ao outro contratante, sempre com intuito econômico.

Ao destrincharem-se as obrigações que compõem o *leasing*, percebe-se que o financiamento, o aluguel, e mesmo a compra e venda, são casos em que o núcleo é a disponibilização de bens como dinheiro, imóveis, bens móveis, e não uma prestação humana em si, sendo ela a essência do resultado final a ser entregue, como ocorre na prestação de serviços.

Em relação ao arrendamento mercantil operacional, há a possibilidade de prestação de assistência técnica e manutenção de equipamentos, o que pode ser considerado como prestação de serviços. Neste caso, incide o ISS sobre os valores relativos a estes serviços, que devem estar destacados do restante das obrigações. Já no arrendamento mercantil financeiro, não há se falar em prestação de serviço, pois como consta de sua definição, já analisada (item 3), não há a hipótese de manutenção ou assistência técnica pelo arrendador, pois elas sempre ficam a cargo do arrendatário.

A jurisprudência tem se posicionado de forma similar a este entendimento. Vale colacionar o seguinte trecho de Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, com fundamentos consistentes no sentido da inconstitucionalidade da tributação do *leasing* por ISS, e similares aos aqui expostos:

---

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. *Leasing Financeiro: Análise da Incidência*. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 122. São Paulo: Dialética, p. 725.

<sup>12</sup> BARRETO, Aires F. ISS na constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p.62.

(Agravado de Instrumento 7112695400 - **Relator(a):** Geraldo Xavier - **Órgão julgador:** 14ª Câmara de Direito Público - **Data do julgamento:** 29/11/2007)

(...)

*A alegação de que o tratamento jurídico a se dispensar às operações de arrendamento mercantil ("leasing") é o de obrigação de dar afigura-se verossímil, porquanto trata-se de contrato complexo no qual, aparentemente, prepondera a locação de bens móveis. Confira-se, a propósito, o escólio de Rogério de Miranda Tubino: "Quando se tratou do conceito e natureza do leasing ficou claro que tal contrato não se resume a uma locação meramente. Entretanto, não se negou que a locação seja traço preponderante do contrato de arrendamento mercantil. Destacou-se, na oportunidade, com base na lição de Orlando Gomes e Fran Martins, que o contrato de leasing é de natureza complexa, composto por traços característicos de figuras como a locação, a promessa unilateral de venda e, em alguns casos, de mandato.*

*"( ) A obrigação que prepondera e caracteriza as operações de leasing é obrigação de dar. sendo, por conseguinte, inconstitucional a incidência de ISS sobre arrendamento mercantil.*

*"Percebe-se claramente que ao pretender tributar uma obrigação de dar arrendamento mercantil os Municípios extrapolam a competência que lhes foi outorgada pela Constituição Federal.*

*"A Constituição Federal conferiu aos Municípios competência para tributar os serviços definidos em lei complementar, sendo certo que, como visto acima, serviço consiste sempre em obrigação de fazer, de maneira que qualquer pretensão municipal de se exigir ISS sobre uma atividade que compreenda uma obrigação de dar é inconstitucional." ("Leasing (arrendamento mercantil) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza", in "ISS na Lei Complementar nº 116/2003". coordenador Rodrigo Brunello Machado, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2004, páginas 84 e 86).*

*Convém citar, ademais, o ensinamento de Aires F. Barreto: "Dessas lições, fica robustecida a conclusão de que locação de bens e arrendamento mercantil não configuram prestação de serviço. Locar ou arrendar coisa móvel não é prestar serviço Não corresponde a nenhum conceito de serviço Logo, os Municípios não são competentes para exigir ISS sobre esses fatos Em consequência, são inconstitucionais, tanto a Lei Complementar 56/87. como as leis municipais que os prevêm como hipótese de incidência do ISS." (in "ISS na Constituição e na Lei", São Paulo: Dialética. 2ª edição, página 168).*

*O Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux, no julgamento do recurso especial 797 948/SC, também se manifestou favorável à posição aqui adotada, conforme se extrai do seguinte trecho: "Destarte, revela-se inarredável que a operação de arrendamento mercantil não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios." (Grifos nossos)*

Aliás, a levar-se em conta os argumentos expostos no acórdão acima, poder-se-ia sustentar também a inconstitucionalidade do *leasing* operacional. Segundo o entendimento dos desembargadores, o fato de as obrigações que compõem o complexo contrato de arrendamento mercantil serem preponderantemente de dar, e não de fazer, como se exige para se configurar serviço, já é suficiente para que não se possa tributá-lo. Logo, mesmo havendo no contrato a manutenção e a assistência técnica, não se estaria diante de serviço tributável, dada a predominância de obrigações de dar no restante do contrato.

O posicionamento atual do STJ, apesar de ultimamente ser no sentido da manifestação da incompetência do Tribunal, contém normalmente a idéia de que a tributação do *leasing* não é devida. O seguinte julgado reflete bem a posição atual:

*(REsp 912036/RS - RECURSO ESPECIAL 2006/0279088-7 – Julgado em 06/09/2007 – Publicação: DJ 08.10.2007 p. 228)*

*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.*

*1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.*

*2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.*

*3. Consecutariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP).*

*4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, verbis:*

*"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*I - propriedade predial e territorial urbana;*

*II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;*

*III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993 (...))"*

*5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.*

*6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde àquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dar, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.*

*7. Envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência. (grifos nossos)*

Aqui, no mesmo julgado, passa-se a justificar a incompetência do Tribunal para o julgamento da questão. Note-se que embora o STJ posicione-se pela inconstitucionalidade da

previsão do *leasing* na lista, evita declará-la, por se tratar de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal.

8. *"A adulteração dos conceitos incorporados pelo Constituinte na criação da regra-matriz de incidência de cada exação fiscal é matéria constitucional, visto que viola as regras de repartição constitucional da competência tributária e, por conseqüência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos entes federados"* (Parecer da lavra de Luiz Rodrigues Wambier, datado de 20.07.2006).

9. *As proposições acima conduzem à inequívoca inconstitucionalidade do item 79 e do subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil, por isso que se conjura a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema.*

10. *Acórdão cuja conclusão alicerça-se em fundamento constitucional, qual seja, a violação do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, e a inconstitucionalidade das listas constantes do Decreto-Lei 406/68 e da Lei Complementar 116/03, revela-se de integral competência do STF, máxime quando se sustenta um fundamento autônomo a exigir, na forma do verbete sumular, a interposição simultânea de ambos os apelos extremos (Precedentes da Primeira Turma: AgRg no REsp 684021/RS, desta relatoria, DJ de 22.08.2005; AgRg no REsp 697335/RS, desta relatoria, DJ de 29.08.2005; REsp 631547/MG, Relator Ministro José Delgado, DJ de 05.08.2004; e AgRg no AgRg no Ag 659539/MG, desta relatoria, DJ de 20.02.2006. Decisões monocráticas: RESP 628211/BA, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 15.12.2004, e no REsp 822631/RS, Relator Ministro José Delgado, DJ de 31.03.2006).*

(...) (grifos nossos)

No trecho abaixo, os julgadores tratam de afastar a incidência na discussão em tela da Súmula 138 do STJ, que menciona: “o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”, pois ao tempo da publicação da Súmula, a discussão era em relação à aplicação analógica do Decreto-Lei 406/68 mesmo após a edição da LC 56/87, ou seja: em nenhum momento foi levantada a questão constitucional que tratada no aresto.

13. *A Súmula 138, do E. STJ, não se aplica in casu, por isso que, analisando sua ratio essendi e os arestos que lhe serviram de gênese, inafastável concluir que a mesma foi editada para o fim de defender-se a aplicação do Decreto-Lei 406/68, após a edição da Lei Complementar 56/87, porquanto, anteriormente, a tributação municipal do leasing era engendrada via aplicação analógica do primeiro diploma legal. Nada obstante, em nenhuma passagem dos arestos geradores da súmula restou posta a questão constitucional ora enfrentada.*

14. *Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o thema iudicandum, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária municipal, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ.*

Isso nos remete à análise do que vem entendendo o Supremo Tribunal Federal, onde por enquanto há silêncio, eis que o Tribunal ainda não se manifestou em relação à constitucionalidade da previsão legal do arrendamento mercantil na lista de serviços. Entretanto, a julgar pelo seu entendimento no tocante ao contrato de locação de bens móveis, sobre o qual há previsão legal de incidência do ISS, o entendimento da inconstitucionalidade deverá prevalecer, pois o fundamento é muito similar. Vejamos:

*"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." (STF, Tribunal Pleno, RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Red. p/o acórdão Min. Marco Aurélio, julg. 11/10/2000, maioria, DJ11 de 25/5/2001). (grifo nosso)*

Alguns tribunais regionais, entretanto, vêm julgando em sentido contrário, a exemplo do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, para o qual é justamente do caráter complexo do *leasing* que provém sua caracterização como serviço:

*EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ISS. INCIDÊNCIA. Mostra-se inquestionável, sob qualquer ponto de vista (legal, doutrinário e jurisprudencial), que incide ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing), de cuja natureza complexa exsurge seu caráter de serviço, pois não se confunde com a locação, não padecendo de qualquer vício de inconstitucionalidade. CRITÉRIO ESPACIAL. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. COMPETÊNCIA. Na correta exegese do disposto na alínea a, do artigo 12, do Decreto-Lei nº 406/68, em harmonia com o regramento no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/03, compete ao Município correspondente ao local da prestação de serviços, no qual se realizou a operação de arrendamento mercantil (leasing), a exação tributária referente ao ISS, diante da adoção do critério territorial fixado pela sistemática constitucional. Apelo desprovido por maioria, vencido o Des. Adão. (Apelação Cível Nº 70014624985, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Armando Bezerra Campos, Julgado em 14/11/2007) (grifo nosso)*

## 5. Conclusão

Conclui-se, portanto, que:

1. O Imposto sobre serviços – ISS é tributo de competência municipal incidente sobre a prestação de serviços, tidos como obrigações de fazer, que são esforços humanos tendentes a gerar utilidade ao tomador, sempre com uma finalidade econômica.

2. Para que haja incidência, necessário se faz que (i) o serviço esteja previsto na lista de serviços tributáveis da Lei Complementar 116/03; e (ii) seja considerado serviço de acordo com a definição importada do direito privado.
3. O *leasing*, apesar de previsto na lista, é contrato complexo, envolvendo, preponderantemente, obrigações de dar, como financiamento e locação, não sendo, portanto, serviço tributável pelo ISS.
4. A jurisprudência, em geral, tem se manifestado pela inconstitucionalidade da incidência do tributo sobre *leasing*, especialmente o STJ, sendo aguardada uma decisão pelo STF sobre a matéria, pois é quem tem a palavra final em matéria constitucional. A julgar pelo seu posicionamento na questão da locação de bens móveis, a tendência é que o STF vá ao encontro deste entendimento.