

# A questão da incidência do ISSQN sobre as atividades de *leasing* no âmbito do STF

Ricardo Almeida Ribeiro da Silva\*

---

**Resumo:** Os Tribunais Superiores têm proferido decisões contraditórias acerca da tributação do arrendamento mercantil (*leasing*) ao longo dos últimos dez anos. O Supremo Tribunal Federal (STF) tem agora a oportunidade de enfrentar a questão em toda sua amplitude, por força dos recursos extraordinários envolvendo os Municípios de Itajaí e Caçador e duas empresas de *leasing*. A decisão do STF poderá superar o atual quadro de indefinição jurídica que sobrepaira as relações entre os entes tributantes locais e os contribuintes praticantes do sistema, questão antiga e candente desde a edição da Lei Federal 6.099/74. Este diploma inaugural do instituto no Brasil se ocupou de diversas questões tributárias federais, e apenas de modo elementar da contratual disciplina do *leasing*, não resolvendo os problemas da tributação do seu consumo.

**Palavras-chave:** Tributação. *Leasing* (Arrendamento mercantil). ISSQN. ICMS.

---

## Introdução

Os Tribunais Superiores têm proferido decisões contraditórias acerca da tributação do arrendamento mercantil (*leasing*) ao longo dos últimos dez anos.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem agora a oportunidade de enfrentar a questão em toda sua amplitude, por força dos recursos extraordinários envolvendo os Municípios de Itajaí e Caçador e duas empresas de *leasing*.<sup>1</sup> A decisão do STF poderá superar o atual quadro de indefinição jurídica que sobrepaira às relações entre os entes tributantes locais e os contribuintes praticantes do *leasing*.

---

\* Professor de Direito Financeiro e Tributário da Pós-Graduação da Universidade Federal Fluminense. Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado.

<sup>1</sup> Recursos Extraordinários nº 592.905 e 547.245, afetados ao Plenário e com repercussão geral atribuída.

## 1 **O contexto jurisprudencial acerca da incidência do ISSQN sobre os serviços de *leasing***

De fato, a questão da tributação do *leasing* é antiga e candente desde a edição da Lei Federal 6.099/74. Este diploma inaugural do instituto no Brasil se ocupou de diversas questões tributárias federais, e apenas de modo elementar da contratual disciplina do *leasing*, não resolvendo os problemas da tributação do seu consumo.

Com efeito, a disputa entre ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria) e ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) nasceu em meados da década de 60, quando o *leasing* começou a ter largo emprego como suporte à estruturação da indústria e do comércio no país. Esse conflito inicial foi a princípio resolvido pelo Decreto-Lei 406/68, que incluiu no *item XVIII* da sua lista de serviços da locação de bens móveis. Isso foi confirmado pelo Decreto-Lei 834/69 (item 52). Com isso, a jurisprudência passou a afirmar a incidência do ISSQN, valendo citar, por todos, o seguinte aresto do *Supremo Tribunal Federal*, *confirmando em meados da década de 80 a orientação pacífica dos Tribunais sobre a matéria*:

ISS. Arrendamento Mercantil de coisas móveis (*leasing*). Incidência do imposto sobre serviços. Subsunção no item 52 da Lista de Serviços.

Razoável o entendimento de que a prestação habitual pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (*leasing*) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista (Julgado em 19.11.1985, no RE 106.047, Relator Ministro Rafael Mayer).

Essa reiterada orientação dos Tribunais brasileiros e a difusão dos serviços de arrendamento mercantil na prática empresarial brasileira repercutiram na legislação, que incluiu expressamente a prestação no rol dos serviços anexos ao Decreto-Lei 406/68, pela redação conferida pela Lei Complementar 56/87, item 79.

Contudo, após a Constituição de 1988, voltou-se a discutir a matéria nos tribunais, tendo o Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferido diversos julgamentos, até definir a questão central do debate no verbete 138 de sua Súmula: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”.

A partir de então, os recursos dirigidos ao STJ que contenham matéria relacionada à Lei Complementar nacional (LC 116/03) devem respeito à Súmula do STJ (verbo n<sup>o</sup> 138) e, especialmente, à expressa dicção da norma tributária nacional que, inequivocamente, expressa a sujeição destas operações ao campo de incidência do ISSQN, a teor dos itens 52 (do Decreto-Lei 406/68) e do item 15.09 (da Lei Complementar 116/2003). Inobstante, os recursos que versam matéria constitucional têm sido rejeitados, resguardando-se a competência do Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica em julgados recentes daquela Corte Especial.

Recurso Especial n. 912.036

Relator Min. Luiz Fux

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 substan-

cialmente constitucional. Incompetência do Superior Tribunal de Justiça. Tema diverso do ensejador da Súmula 138, do STJ.

Entretanto, novos argumentos de ordem constitucional foram lançados sobre o tema e recentes julgados do Supremo Tribunal Federal (RE 262.469 – Min. Ellen Gracie; RE 461.968 – Min. Eros Grau, ambos do ano de 2006) enfrentaram a matéria sob a ótica do ICMS, sem citar as normas de incidência do ISSQN sobre o *leasing*, proporcionando certa liberdade criativa à jurisprudência dos Tribunais Estaduais que têm divergido sobre o tema, com sensível inclinação para a constitucionalidade da previsão legal. *É certo, porém, que o Supremo Tribunal Federal jamais declarou inconstitucional ou afastou a incidência do ISSQN sobre as atividades de leasing.*

## 2 O conceito constitucional de serviços de qualquer natureza

### 2.1 Inexistência de definição constitucional de serviços de qualquer natureza. Não-submissão do conceito constitucional tributário aos conceitos do direito privado. Diferença ontológica, histórica, semântica e normativa.

Como se pode entrever, o cerne do atual debate acerca da incidência do ISSQN, do ICMS ou do IOF sobre o *leasing* reside no conceito derivado da matriz constitucional destes impostos, enunciado pelo inciso III do artigo 156, Constituição de 1988, para incidir sobre “serviços de qualquer natureza”.

Em rigor, trata-se de locução peculiar que não guarda similitude com qualquer outra norma de alçada constitucional. A leitura pontual ou sistemática da Constituição de 1988 ou do anterior diploma constitucional (Constituição de 1967/69) não revela uma única linha normativa *expressa* que estatua o conceito de “serviço de qualquer natureza”.

Por outro lado, a evidente *amplitude semântica da expressão, remarcada pelo adjetivo “de qualquer natureza”* não se equipara a qualquer dos conceitos de direito privado trazidos historicamente pelo direito civil e comercial desde os tempos romanos ou inscritos em nosso ordenamento jurídico. Ainda que se atribua considerável elasticidade às noções de *locatio operarum* ou *locatio operis facciendi* ou ao conceito de “obrigação de fazer” – em oposição à “obrigação de dar” – não há como se encerrar nos mesmos o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.

Portanto, é relativamente fácil perceber que tais conceitos privados não guardam similitude com o sentido da expressão “serviços de qualquer natureza”, o que se confirma não só pelas normas de direito público tributário presentes no ordenamento jurídico brasileiro – como se defenderá mais abaixo – mas também no âmbito do próprio histórico do direito privado.

Com efeito, a etimologia (latina) de “serviço” compreende não só as relações de prestação, utilidade ou subserviência de uma pessoa à outra (obrigações pessoais), mas também entre bens (direitos reais e obrigações *propter rem*) como, *v.g.*,

nos institutos de servidão (v.g. em que há um prédio dominante e outro serviente), do que era expressão o conceito *servitudinem*.<sup>2</sup>

Mesmo no quadro dos institutos romanos, herdados pelo direito medieval e moderno, a *noção de serviço e de servir* não se resume à *locatio operarum* das *Institutas* de Justiniano ou às *obrigações de fazer do direito civil* moderno, como incessantemente buscado por alguns tributaristas brasileiros.

Infelizmente é comum encontrar textos jurídicos que iniciam a interpretação da norma constitucional em foco (inciso III do art. 156) a partir de dois dispositivos contidos no Código Tributário Nacional: os artigos 109 e 110.

Imperativo, portanto, que se inicie a interpretação do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza *a partir da Constituição – e não do direito privado*.

## 2.2 Do descabimento da utilização dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional para interpretar a Constituição. Critérios de interpretação dirigidos ao legislador e ao aplicador da lei tributária ordinária. Intangibilidade da Lei Complementar Tributária aos conceitos de direito privado.

Antes de tratar da sistemática constitucional vigente com a Carta de 1988 (e anterior), que: (1) repartiu desde a Reforma Tributária de 1965 (EC 18/65) a tributação sobre o consumo no Brasil entre as 3 (três) esferas da Federação (União: Indústria [IPI], Estados: Comércio [ICMS]; Municípios: Serviços [ISSQN]); (2) da delegação constitucional de função normativa de mediação à lei complementar tributária (art. 146, III da Constituição de 1988) – cumpre em primeiro plano analisar o cabimento da invocação dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional para interpretar a Constituição e sustentar, eventualmente, a vinculação da expressão serviços de qualquer natureza às *obrigações de fazer* conceituadas pelo direito privado histórico ou atual.

O primeiro e principal argumento que afasta estes critérios normativos de interpretação decorre da destinação de ambas as normas (arts. 109 e 110 do CTN) ao legislador ordinário e ao intérprete da lei ordinária tributária. Estas normas nunca podem ser invocadas pelo intérprete ou aplicador da Constituição, pois não são/instituem princípios ou regras de interpretação constitucional tributária.

Com efeito, a norma do art. 109 do CTN somente deve ser utilizada diante da inépcia da norma constitucional e da própria norma complementar em definir, em caráter geral, os elementos e aspectos axiais da hipótese de incidência tributária (instituída pela lei ordinária do ente tributante), como deflui de sua textualidade:

---

<sup>2</sup> Como assinala com precisão Maria Sylvania Z. Di Pietro: “São elementos comuns em qualquer tipo de servidão, de direito público ou privado: (a) a natureza de direito real sobre coisa alheia (*jus in re aliena*), no qual alguns dos poderes do domínio se destacam e se transferem a terceiros; (b) a situação de sujeição em que se encontra a coisa serviente (*res serviem*) em relação à coisa dominante (*res dominans*) ou a uma pessoa: aliás, essa ideia decorre do próprio vocábulo *servitudinem*, significando escravidão; (c) o conteúdo da servidão é sempre uma utilidade inerente à *res serviem* e que dá ao titular do direito real o direito de usar, ou de gozar ou, ainda, o de extrair determinados produtos, como água (*Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 123).

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

O art. 109 CTN tem como destinatário o intérprete e o aplicador da lei ordinária que institui o tributo; *nunca, portanto, o intérprete da Constituição ou mesmo o aplicador da lei complementar tributária.*

Pode-se afirmar ainda que não se trata de método ou critério de interpretação constitucional, seja porque tal norma não está formalmente inscrita como limite interpretativo na própria Carta Maior, *seja porque colide com as expressas delegações constitucionais à lei complementar tributária para a definição de alguns conteúdos normativos tributários – como é o caso do ISSQN* (parte final do inciso III, do art. 156 da Constituição de 1988).

Assim é inequívoco o afastamento deste critério nas hipóteses em que a lei complementar tributária cumpre o mandamento constitucional de estatuir normas gerais descritivas, em nível nacional, das hipóteses de incidência impositiva e seus elementos característicos (art. 146, III, “a” e “b”), sobretudo nos casos de delegação específica ao legislador complementar – como é o caso do ISSQN (art. 156, III) e do ICMS (art. 155, parágrafo 2º, IX).

Da mesma forma, não se aplica à Constituição e à Lei Complementar Tributária (e, portanto, à Lei Complementar 116/03) a restrição contida no art. 110 do CTN – a despeito do fato de que não há qualquer definição, conteúdo ou alcance da expressão *serviços de qualquer natureza* no corpo do ordenamento constitucional vigente.

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

Frise-se que a norma contida no artigo 110 destina-se a limitar o poder de tributação cometido ao *legislador ordinário*, isto é, tem por escopo restringir o campo de liberdade da lei que institui o tributo no âmbito normativo do Ente Tributante, à luz das balizas constitucionais. Portanto, não se aplica a norma complementar contida no art. 110 – que existe à guisa de limitar, o exercício administrativo da tributação – para pautar o intérprete ou o aplicador da Constituição, e da mesma forma para limitar o alcance da lei complementar tributária no cumprimento de sua função constitucional de editar normas gerais.

O descabimento destes critérios é ainda mais evidente no caso do ISSQN, quando a norma constitucional (art. 156, III) comete à Lei Complementar 116/03 a função de definir quais são os serviços de qualquer natureza encampados pela competência tributária municipal.

Destarte, é equivocado e tautológico o argumento que pretende buscar, a partir dos referidos artigos 109 e 110 do CTN, conceitos de direito privado ou da legis-

lação ordinária civilista, para interpretar normas que são postas pela própria Constituição e aclaradas pela lei complementar, em sua função delegada específica.

Portanto, as normas dos artigos 109 e 110 têm como destinatários o intérprete-aplicador da lei ordinária e o legislador ordinário, respectivamente; nunca o intérprete da Constituição Tributária. A interpretação da Constituição Tributária deve partir, sempre, do próprio texto constitucional, de suas normas expressas, explícitas e implícitas. É na própria Constituição que se deverá aferir a adoção, como objeto da tributação, de algum ato ou negócio jurídico nominado ou tipificado pelo direito privado, o que se pretende enfrentar abaixo.

### 2.3 O Sistema Tributário na Constituição. Partilha das Bases Econômicas da Tributação sobre o Consumo no plano da Federação. Interpretação Sistemática e Histórico-Econômica da Constituição. Reserva do “Setor de Serviços” à competência dos Municípios.

Apesar de não conter norma expressa na Constituição que defina “serviços de qualquer natureza”, alguns princípios de interpretação constitucional permitem desvendar o campo de incidência reservado pelo Constituinte de 1988 e de 1965 aos Municípios brasileiros.

Buscando no plano constitucional as sendas para interpretar a matriz do ISSQN, cumpre lembrar, em primeiro lugar, que a Constituição de 1988 adotou – assim como as duas Cartas anteriores (1967/1969) – a *divisão de rendas ou receitas em razão da Federação*, ao invés da topologia econômica das matrizes de incidência tributária preferida pela Emenda Constitucional 18/1965 e pelo Código Tributário Nacional.

Esse critério ficou patente na definição constitucional das incidências tributárias sobre o *consumo*, desde a introdução pioneira no Brasil de um imposto não-cumulativo, ou sobre “valor agregado”, em meados da década de 1960. Sob a comissão de reforma tributária presidida por Rubens Gomes de Souza, engendrou-se o “IVA brasileiro” escandindo a hipótese de incidência do imposto neutro sobre o consumo, de inspiração teórica francesa, para *repartir entre as três esferas da Federação o campo de tributação destas atividades econômicas*.

Com isso, à União ficou reservada a imposição tributária sobre a *indústria* (com destaque ao caráter extrafiscal da sua tributação – IPI); aos Estados, por sua vez, sobre o *comércio* (ICM, atualmente adicionado de dois serviços após a Constituição de 1988); enquanto que aos Municípios assegurou-se a tributação dos *serviços (de qualquer natureza)*.

Assim, a *primeira interpretação dos campos de incidência tributária sobre o consumo no plano constitucional brasileiro é de índole econômica*. Por esse viés, pode-se apontar como sujeitas à tributação do ISSQN todas atividades típicas do setor terciário da economia, inclusive o arrendamento mercantil (*leasing*), as atividades de locação e cessão de bens materiais ou imateriais; as franquias, assim clas-

sificados tecnicamente no Brasil<sup>3</sup> e no exterior, inclusive no campo tributário<sup>4</sup>, como atividades econômicas típicas do *Setor de Serviços*.

Esta conclusão se compagina, ainda, com a própria sistemática excludente contida na referida matriz constitucional do ISSQN (inciso III do art. 156), que reforça o caráter residual das atividades econômicas tributadas pelo imposto municipal, em relação ao ICMS e ao IPI – ainda que em relação a este último não se tenha mantida expressa, na Constituição de 1988, a expressa exclusão recíproca entre os três impostos sobre o consumo, contida no art. 19 da Carta anterior. Inobstante, a exclusão permanece como critério-base se prevenção e solução de conflitos de competência entre as entidades tributantes das três esferas da Federação.

Assim, caso as atividades de venda de bens ou de serviços confundam a circulação de bens materiais e imateriais, outra norma constitucional específica estabelece instrumento para prevenir e solucionar eventual conflito de competência entre entes tributantes, como fixado na letra “b”, do inciso XII, do parágrafo 2º, do art. 155, da Constituição de 1988.<sup>5</sup> Nesta última hipótese, quando *serviços* circularem com *mercadorias* (bens corpóreos), quem decide qual será o imposto incidente sobre a operação (e o respectivo ente competente) é o legislador complementar nacional, por expressa delegação constitucional.

Essa disciplina constitucional do ISSQN (e, concomitantemente, do IPI e do ICMS) torna imperativo reconhecer que qualquer interpretação dos impostos sobre o consumo no sistema tributário constitucional brasileiro não pode deixar de lado essa tripartição dos segmentos clássicos da atividade econômica entres os níveis da Federação, e a conclusão primacial de que está reservado aos Municípios o Setor de Serviços em toda sua amplitude, desde que não abarcado pelas operações relativas à circulação de mercadorias.

Este contexto é que permitia Bernardo Ribeiro de Moraes assinalar que:

Conforme se verifica, adotou-se o conceito *econômico* de serviço, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço. Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção.

[...]

O conceito econômico de “prestação de serviço” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O con-

---

<sup>3</sup> Inclusive no próprio Catálogo Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e demais estatísticas e pesquisas desempenhadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e demais instituições públicas e privadas nacionais.

<sup>4</sup> Vale lembrar que esses três exemplos são tributados pelo IVA-Serviços (Imposto sobre Valor Agregado para serviços), de acordo com a regulamentação das diretivas e normas de direito tributário interno de grande parte dos países integrantes da Comunidade Europeia.

<sup>5</sup> Art. 155. [...] parágrafo 2º. [...] IX – Incidirá também: [...]; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios [...].

ceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).<sup>6</sup>

## 2.4 Princípio da Continuidade do Ordenamento Jurídico. Recepção das linhas centrais do Sistema Tributário Nacional pela Constituição de 1988. Definição histórico-normativa de “serviços de qualquer natureza”.

Outro critério de interpretação da Constituição, ignorado pelos que atrelam a *fórceps* a expressão *serviços de qualquer natureza* a conceitos próprios do direito privado, diz respeito ao princípio da continuidade do ordenamento jurídico.

Esse princípio explica a recepção de normas vigentes antes da manifestação do Poder Constituinte, permitindo que essas regras resistam à revogação pela nova Constituição e, ao integrarem a “nova ordem jurídica”, possam iluminar a interpretação do novo texto constitucional.

Com efeito, é pacífico na doutrina e jurisprudência que *quase todo o ordenamento tributário brasileiro vigente antes de 1988 foi recepcionado pela atual Constituição* (ressalva patente às isenções heterônomas). Assim, quase nada mudou em relação às linhas mestras da disciplina constitucional do IPI, do ICMS e do ISSQN – ressalvada a absorção dos serviços de comunicação e transporte intermunicipal pelo ICM, antes sujeitos a impostos especiais atribuídos à União.

Esta asserção é confirmada em relação ao ISSQN pela análise da disciplina trazida pela Emenda Constitucional 18/65 e por seu diploma regulamentar coetâneo: o Código Tributário Nacional.

Já em 1966, o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) definia o que poderia ser considerado “serviço de qualquer natureza”, como se verifica na redação original de seu artigo 71. Dentre as atividades enunciadas estavam não só as prestações classificadas pelo direito privado como “obrigações de fazer” mas, também, outras, enquadradas em um *conceito amplo de serviços*. Confira-se:

Art.71. O imposto, de competência dos Municípios, *sobre serviços de qualquer natureza* tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, *considera-se serviço*:

I – o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II – a locação de bens móveis;

III – a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para a guarda de bens de qualquer natureza.

---

<sup>6</sup> *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 43.



As alterações posteriores da norma, até a edição do Decreto-Lei 406/68, confirmam essa abrangência do *conceito de serviço*, estatuída pelo legislador complementar à Constituição:

§ 1º Para os efeitos deste artigo, *considera-se serviço*: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

I – locação de bens móveis;

II – locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

III – jogos e diversões públicas.

IV – beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização (*Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 27, de 8.12.1966 e alterado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967*).

V – execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas (*Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967 e alterado pelo Ato Complementar nº 35, de 28.2.1967*).

VI – demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos (*Inciso acrescentado pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967*). (Grifos nossos)

Da mesma forma, todos os diplomas complementares à Constituição que se seguiram, editados sob a forma de Decretos-Leis (*v.g.* DL 406/68, DL 468/68; DL 834/69) ou de Leis Complementares (*v.g.* LC 56/87; LC 116/03), sempre associaram a expressão *serviço de qualquer natureza* a atividades que não se restringiam a obrigações ou prestações de fazer, mas incluíam em seu significado outras atividades que envolviam utilidades ou a circulação de imaterialidades.

Bernardo Ribeiro de Moraes afirmava em sua importante obra:<sup>7</sup>

Devemos observar que o ISS não recai sobre a prestação de serviços, mas, sim, sobre serviços de qualquer natureza. A norma outorgou aos Municípios competências para onerar o serviço. [...]

O conceito de serviço é outro, que se acha radicado na economia.

[...]

O ISS é, assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam.

Assim, pode-se dizer que existe no histórico do ordenamento jurídico brasileiro conteúdo para a expressão *serviços de qualquer natureza*. Este conteúdo está dissociado de qualquer norma ou conceito de direito privado e, mais do que isso, contempla atos e negócios jurídicos diversos das obrigações de fazer.

---

<sup>7</sup> *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 43.

A jurisprudência maciça do Supremo Tribunal Federal, firmada em decisões de ambas as suas Turmas, manifestou-se no sentido destas conclusões, *ao longo de 32 anos*, valendo citar, por todos, o seguinte aresto proferido no RE 112.947-SP sob a condução do Min. Carlos Madeira:

[...] Tributário. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, utilitatis causa, na locação de bens móveis, não é apenas no uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. *Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil [...].* (Grifo nosso)

Essa tese foi acolhida ao longo dos anos e também no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121 nos votos dos Ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Carlos Velloso, Ilmar Galvão e Otávio Gallotti. Entretanto, este julgamento alterou, insolitamente, sua pacífica jurisprudência trintenária, para restringir o campo de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza às “obrigações de fazer”, ditadas pelo direito privado.

Apesar disso, vale sempre destacar o brilhante voto do Relator Ministro Otávio Gallotti, que traçou um histórico da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, citando como exemplos as decisões de *quatro importantes Recursos Extraordinários* 106.047, 113.383-0, 100.799 e 71.758, todos favoráveis à incidência do ISSQN sobre as atividades de locação e cessão de bens – atividades que não se subsumem aos limites das obrigações de fazer ditadas pelo direito privado.

Desse importante aresto, destaca-se o seguinte excerto:

Não poderia, igualmente, ignorar que o nome “locação de serviços” resíduo tradicionalista do direito romano, utilizado, pelo Código Civil Brasileiro, de par com a “locação de coisas”, não esconde a diferença essencial entre um e outros pactos. Mas devo igualmente considerar que não se encontra apoio, no texto constitucional, para atrelar estritamente, ao âmbito do contrato denominado “locação de serviços”, a hipótese tributária incidente sobre “serviços”, *tout court*, expressão muito mais ampla que a compreendida naquela espécie contratual típica [...].

Finalmente, como observado, a tese acolhida nos votos dos ilustres Ministros do Supremo Tribunal Federal supracitados é a que melhor se coaduna com a jurisprudência predominante na histórica praxis do Supremo Tribunal Federal brasileiro, mantendo-se fiel à melhor interpretação do conteúdo da expressão constitucional: “serviços de qualquer natureza”.

Insta ressaltar, ainda, que a tão propalada decisão do STF, no RE 116.121, foi proferida pelo “apertado” placar de seis votos a cinco, *nada havendo que impeça uma nova e diferente decisão da questão por parte dessa Suprema Corte, especialmente diante da expressa redação da nova Lei Complementar Nacional do ISSQN* (LC 116/2003).

Assim, o sentido ontológico ou tradicional da expressão “serviços de qualquer natureza” se apresenta *desde o plano constitucional* com caráter amplo e residual às atividades de circulação de mercadorias (sujeitas ao ICMS) e à produção de bens

(sujeitas ao IPI), reservando aos Municípios o segmento econômico relativo à circulação *imaterial* de bens.

Essa amplitude é confirmada pelo histórico-normativo da lei complementar delegatária da função constitucional de definir serviços de qualquer natureza, isto é, o Código Tributário Nacional, o Decreto-Lei 406/68, a Lei Complementar 56/87 e, atualmente, a Lei Complementar 116/2003, a qual não se compagina com os conceitos das obrigações de fazer, muito menos das *locatio operarum* e *locatio operis facienti* do direito privado, como será analisado a seguir.

## 2.5 Função da lei complementar tributária. Delegação constitucional específica em matéria de ISSQN

Além dos aspectos acima analisados, que apontam: (a) a ausência de similitude entre a expressão *serviços de qualquer natureza* com qualquer outra do direito privado; (b) o sentido amplo da expressão *serviços de qualquer natureza* contida no inciso III do art. 156; (c) a interpretação constitucional da partilha dos segmentos econômicos de consumo entre as três esferas da Federação brasileira – reforçada pelo caráter excludente do IPI, ICMS e ISSQN; (d) a existência de reiteradas normas ao longo do histórico da tributação sobre consumo no Brasil que apontam o alcance da expressão contida na matriz constitucional deste imposto municipal (v.g. art. 71 do CTN); *cumprir analisar outro aspecto jurídico da questão, decorrente da interpretação da parte final do inciso III do art. 156 em foco, qual seja: (e) a função de lei complementar tributária – e mais especificamente – da lei complementar tributária do ISSQN.*

A doutrina do Direito Tributário brasileiro ainda sofre as consequências teóricas da severa disputa travada sobre a função da lei complementar tributária no Brasil, entre os defensores das correntes tricotômica e dicotômica. Vencida a questão, por expressa dicção constitucional, assentou-se o entendimento de que as normas veiculadas em lei complementar não se restringem à prevenção de conflitos de competências e à disciplina das limitações ao poder de tributar, devendo contemplar, também, *normas gerais tributárias*. Apesar disso, não se assentou bem, até os dias de hoje, qual o conceito de “norma geral tributária”, cujo sentido se confunde com a própria qualidade dos princípios e das regras legais (abstração), necessária para que os mesmos exerçam sua funcionalidade ontológica, em nome do direito fundamental à igualdade.

A despeito da dificuldade de delimitação do alcance do que seria uma “norma geral tributária”, pode-se dizer que é sua função típica proporcionar segurança jurídica na relação entre fisco e contribuinte.<sup>8</sup>

É exemplo do cumprimento dessa função, a autorização constitucional para que a lei complementar tributária defina conceitos tributários em nível nacional,

---

<sup>8</sup> Fora as outras reconhecidas funções no ordenamento tributário brasileiro: (a) detalhar as limitações ao Poder de Tributar e (b) prevenir conflitos de competência.

como a que está inscrita no art. 146, inciso III.<sup>9</sup> Como se percebe, a função de integrar o ordenamento jurídico é ainda mais pujante em matéria tributária, na medida em que o referido preceito constitucional comete à lei complementar a *missão de estatuir normas gerais em matéria tributária, inclusive quanto à definição de fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação e crédito tributários*.<sup>10</sup>

Assim ocorre em relação ao conceito de propriedade, que o Código Tributário Nacional, em seu art. 32, desdobra em: propriedade (*stricto sensu*), domínio útil e posse, para fins de incidência do IPTU.

Lembre-se, a propósito, a lição de Elcio Fonseca Reis,<sup>11</sup> quando afirma que

[...] convém esclarecer que a lei complementar tributária tem conteúdo e função que extrapolam as hipóteses previstas no citado dispositivo constitucional (art.24 e 146), atuando também de forma direta, a *fim de tornar efetivos determinados dispositivos constitucionais*.

Essa finalidade decorre não só do mandamento genérico insculpido no art. 146, inciso III, mas é candente nas delegações constitucionais específicas, como a que está expressa na parte final do art. 156, III, em relação ao ISSQN:

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

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, *definidos em lei complementar*. (Grifo nosso)

Diante de tão clara *delegação legislativa constitucional à Lei Complementar em matéria tributária*, não há como retirar do legislador complementar do ISSQN a *legitimidade* e a *competência* para a definição das atividades econômicas que se enquadram, conceitualmente, na definição constitucional de *serviços de qualquer natureza*.

Nessa linha, a lição de Johnson Barbosa Nogueira:<sup>12</sup>

[...] o Direito Tributário pôde recriar os conceitos civilistas, dando-lhes efeitos específicos e diversos, à medida que o volume do ordenamento tributário foi-se crescendo. E quando não bastava, impunha-se ao legislador criar conceitos novos para atender às necessidades próprias do direito tributário. [...]

---

<sup>9</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] 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*.” (Grifos nossos)

<sup>10</sup> Isso não significa que a Constituição autoriza o legislador complementar a reduzir os campos de competência que ela mesma reservou aos entes tributantes. A definição de conteúdo normativo não se confunde com a limitação deste conteúdo. Por isso, é função das “listas de serviços”, veiculadas em lei complementar, aclarar o conteúdo da matriz constitucional, firmando as hipóteses clássicas e aquelas menos usuais do que se considera “serviço de qualquer natureza”, a par de prevenir conflitos de competência com os demais entes tributantes das atividades de consumo.

<sup>11</sup> In: *Federalismo fiscal – competência concorrente e normas gerais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 125-126.

<sup>12</sup> In: *A interpretação econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982. p. 109-110.

Não se trata, por consequência, de desrespeitar conceitos privatistas, mas de não se cingir o intérprete a um mero manejador de conceitos.

Assim, contendo a lista anexa à Lei Complementar 116/03 (assim como os dispositivos legais anteriores<sup>13</sup>) a expressa definição de arrendamento mercantil (*leasing*) como serviço sujeito à tributação dos Municípios pelo *imposto sobre serviços de qualquer natureza*, não resta dúvida de que tal incidência obedece exemplarmente ao cânone constitucional, exercendo a lei complementar tributária sua missão de concretizar o comando inscrito no inciso III, do art. 156.

Inobstante, ainda que não houvesse qualquer delegação constitucional específica (art. 156, III, *fine*) ou mesmo genérica para o legislador complementar (art. 146, III, da CR88), cumpre sublinhar que não se encontra no texto da Constituição uma única indicação de que *serviços de qualquer natureza* devem ser aqueles definidos pelo Código Civil ou derivados dos institutos oriundos do Direito Romano.

Não há, repita-se, nada nesse sentido, seja no artigo 156, inciso III; seja no Capítulo do Sistema Tributário Nacional; seja em qualquer lugar do corpo normativo constitucional vigente ou revogado.

Portanto, é legítima e lícita a definição adotada pelo legislador complementar quando identifica, por exemplo, os serviços de arrendamento mercantil (*leasing*) como insertos no campo constitucional, reservado aos serviços de qualquer natureza.

Tais serviços estão expressamente definidos na atual Lei Complementar 116/2003 com a seguinte dicção normativa:

Lei complementar 116, de 31 de julho de 2003 (ISSQN)

15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).

### 3 **Da incidência do ISSQN sobre as atividades de *leasing* (arrendamento mercantil)**

Demonstrada a constitucionalidade da previsão de incidência do ISSQN sobre os serviços de *leasing* (arrendamento mercantil) cumpre analisar brevemente o histórico das previsões normativas para tal incidência.

Desde a Emenda Constitucional 18/65, que estratificou a tributação sobre o consumo no Brasil, os serviços de qualquer natureza incidem sobre as atividades de locação de bens. Nos primeiros momentos do *leasing*, a latitude normativa da expressão legal abrangia, sem maiores discussões, as atividades de *leasing*. Nesse sentido, o artigo 71, do Código Tributário Nacional.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Isto é, os artigos 71, II, na redação original do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66; os itens do DL 406/68 e da LC 56/87, que expressamente apontavam a locação de bens móveis como serviços sujeitos a tributação.

<sup>14</sup> Art.71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

Com a edição do Decreto-Lei 406/68, a hipótese passou a ser prevista no item XVIII (locação de bens móveis) da lista de serviços anexa ao novo diploma editado para disciplinar o ISSQN.

O mesmo dispositivo foi reiterado no item 52 da lista anexa ao Decreto-Lei 834/69.

Posteriormente, em razão da reiterada orientação dos Tribunais brasileiros (v.g. RE 106.047) e da popularização dos serviços de arrendamento mercantil na prática empresarial brasileira, a legislação passou a incluir expressamente a prestação no rol dos serviços anexos ao Decreto-Lei 406/68, por força da redação trazida pela Lei Complementar 56/87, que introduziu o item 79.

Atualmente, há previsão expressa da incidência do ISSQN sobre o leasing (arrendamento mercantil) no já reiterado item 15.09 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003.

### 3.1 A configuração *in concreto* dos serviços de arrendamento mercantil ou *leasing*

Resta, ainda, identificar o que é um contrato de *leasing*, com o fim de precisar qual substrato jurídico comporta a subsunção da referida hipótese tributária.

A definição da natureza jurídica do *leasing* exige que se remonte a um breve histórico deste instituto, disseminado durante a década de cinquenta do século XX, nos Estados Unidos e, logo após, no Brasil, onde a expansão dos negócios de *leasing* respondeu à necessidade aumento da capacidade instalada dos setores industriais e da economia em geral, os quais, após a quebra da década de trinta e da segunda guerra mundial, não mais poderiam depender simplesmente de investimentos obtidos à custa da poupança privada do empreendedor ou do financiamento público com recursos obtidos pela via da tributação.

O desenvolvimento do potencial de infraestrutura dos países ocidentais em geral, dependia, cada vez mais, do impulso proporcionado pelos novos instrumentos de financiamento criados pelo setor financeiro público e privado, dando suporte às novas unidades produtivas e seus respectivos equipamentos (bens de capital em geral).

O contrato de *leasing* transcendia os contratos de locação e os de compra e venda a prazo, pois agregava não só um financiamento simples, mas uma série de garantias para o adquirente e para a empresa arrendadora e surge ligado a derivativos e à securitização de títulos lastreados nestes instrumentos financeiros com base para sua alavancagem. Tratava-se de uma gama de prestações enfeixadas em um novo contrato, cuja utilidade era servida pelo florescente capitalismo financeiro às

---

§ 1º Para os efeitos deste artigo, *considera-se serviço*:

I – o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II – a *locação de bens móveis*;

III – a locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para a guarda de bens de qualquer natureza. (Grifos nossos)

empresas em favor do desenvolvimento de infraestrutura e da produção e aquisição de bens de capital da economia mundial.

No Brasil as discussões que precederam a edição do diploma legal (Lei 6.099/74) que rege, desde a origem, o *leasing*, tinham por objetivo disciplinar o instituto em sua matriz privada, contratual. Porém, o diploma legal editado é pobre neste aspecto disciplinar, tendo-se preocupado com questões tributárias. De qualquer modo, os contornos elementares do contrato foram definidos, institucionalizando-o no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, já no início da década de 1970, o contrato de *leasing* é um contrato “nominado” e também um contrato típico no âmbito nacional, distinguindo-se de outros contratos típicos ou usuais no âmbito dos negócios privados.

As expressões arrendamento mercantil e *leasing* sempre foram tomadas como sinônimas no Brasil, na definição do referido contrato – ainda que o termo *arrendamento* seja antigo, encontrado no próprio direito romano e medieval. A incorporação do *leasing* pela referida lei federal se deu sob o título de “arrendamento mercantil”, denominação esta que não guarda referência direta ao instituto do arrendamento, herdado do direito romano e medieval, mas que preferiu à introdução do anglicismo, adotada no caso do *factoring*, em que a palavra foi apreendida como “faturização”.<sup>15</sup>

De qualquer modo, a Lei 6.099/74 foi suficientemente clara para definir os contornos fundamentais do *leasing*, diferenciando-o de outros contratos nominados e tipificados no ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam: o contrato de compra e venda, o contrato de locação e o contrato de financiamento e os pactos adjetos de serviços relacionados ao bem (assistência técnica, manutenção, treinamento, etc).

Como apontado corretamente pela doutrina, o *leasing* é um *contrato nominado e típico* – pois regulado pela lei:

[...] entendendo-se que nominado não se confunde, por certo, com o nome que se dê, mas, pelo fato de ter sido regulado pelo direito positivo, que o conforma juridicamente, dando-lhe tipicidade, o que já ocorre em várias legislações, embora, em algumas, como no Brasil, sua regulação tenha sido elaborada no âmbito fiscal.<sup>16</sup>

Com efeito, o Brasil adotava o *leasing* em suas práticas econômicas desde meados da década de 1960, e o mesmo não se constituía como um contrato misto, *amalgama de outras figuras contratuais e pactos adjetos*, mas apresentava-se como contrato nominado, dotado de conteúdo essencial, caracterizando-se, após a lei, como um contrato típico.

Assim, o *leasing* não é um contrato misto, simples somatório de um contrato de locação com opção, de compra e venda a prazo, e de financiamento. O contrato de *leasing* é nominado e típico, definido pelas práticas comerciais, pela doutrina jurídica e, no Brasil, por lei federal, em seus contornos essenciais,<sup>17</sup> sendo as atividades das empresas de *leasing* típicas do setor de serviços.

---

<sup>15</sup> A palavra *leasar* (ou *lisar*) tem algum uso frequente, mas, a rigor, não encontra registro nos dicionários ou na língua culta.

<sup>16</sup> BULGARELLI, Wandirio. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. Verbete *Leasing*, v. 48, p. 138.

<sup>17</sup> Veja mais abaixo o desenvolvimento da questão acerca da natureza do contrato de *leasing*.

Entretanto, a edição de Resoluções do Conselho Monetário Nacional (CNM)<sup>18</sup> e do Banco Central<sup>19</sup> trouxeram dúvidas sobre a criação de uma nova classificação dos contratos de leasing no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente entre as espécies definidas pelas referidas normas infralegais como *leasing* financeiro e o *leasing* operacional.

Inobstante, a regulamentação do Banco Central e do CNM se limitavam ao condicionamento da atividade do *leasing para fins de enquadramento e fruição dos benefícios fiscais e financeiros da Lei 6.099/74*, não modificando a definição genérica do *leasing* no plano legal.

Entretanto, ainda que se entenda que haja tal dicotomia, o fato é que o contrato de *leasing* é único, em sua expressão geral, pouco importando a proeminência do caráter financeiro (cláusula de financiamento) ou de opção.

Enfrentemos a conceituação da distinção, à luz da doutrina do direito privado:

- (1) O *leasing financeiro* é realizado por empresa mercantil com perfil equivalente ao das instituições financeiras, a qual adquire o bem por indicação do arrendatário e as contraprestações devem ser suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado e ainda obtenha um retorno, ou seja, um lucro sobre os recursos investidos;
- (2) Já o *leasing operacional* seria aquele praticado pelo próprio produtor do bem ou empresa comercial especializada, em que as contraprestações destinam-se basicamente a cobrir o custo de arrendamento do bem e ainda dos serviços prestados pela arrendadora com a manutenção e assistência técnica postos à disposição da arrendatária, previsto, ainda que o preço para a opção de compra seja sempre o do valor de mercado do bem arrendado.

Ainda que se possa admitir a predominância de determinados aspectos obrigacionais nos contratos de *leasing* usualmente praticados, fato é que ambos contemplam os elementos essenciais do *leasing*, especialmente a sua estrutura fundamental que identifica o contrato de *leasing* como aquele em que as partes ajustam a entrega de um bem, por prazo determinado, mediante o pagamento de parcelas periódicas de valor reduzido ou escalonado,<sup>20</sup> mas que não signifique o simples pagamento de parcelas do valor de compra e venda, permitindo-se que, em determi-

---

<sup>18</sup> Estão em vigor as Resoluções CMN 2.309/06 e 2.465/98.

<sup>19</sup> As Resoluções do Banco Central, que se seguiram, buscaram disciplinar a atuação de agentes financeiros na prestação de serviços que envolviam o contrato de *leasing*. Os atos normativos infralegais do BACEN especificaram alguns tipos contratuais e obrigações impositivas para tais agentes; sem, contudo, exaurir as figuras contratuais e aqueles que podem celebrar contratos de *leasing*, nos termos da lei. Afinal, o *leasing* é um tipo de contrato definido, porém lícito e aberto ao seu uso pelos particulares, desde que não atuem com caráter financeiro, no âmbito reservado à disciplina do Banco Central do Brasil – quando então devem respeitar as normas regulatórias editadas pela autarquia federal, investida do caráter de autoridade financeira.

<sup>20</sup> Em razão de estarem atreladas a financiamento de banco ou agente financeiro, ou subsídio da própria arrendadora.



nado momento do contrato, haja a possibilidade do exercício de compra e venda ou da renovação do contrato.

Essa estrutura elementar do contrato revela a prestação de *leasing*, seja na modalidade operacional, seja na modalidade financeira, nos termos da lei vigente, qual seja, a Lei 6.099/74, que delimita os pilares fundamentais do *leasing*, fixando a sua tipicidade:

Art 5º *Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:*

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Assim, pouco importa se, *v.g.*, há cobrança de Valor Residual Garantido (VRG) no início ou no final do contrato, pois o contrato de *leasing* permanecerá típico.<sup>21</sup>

Inobstante, para efeitos da incidência do ISSQN, pouco importa se o contrato de *leasing* incorpora nuances obrigacionais, cláusulas especiais ou pactos adjetos. Uma vez preservada a estrutura elementar do contrato de *leasing*, que se resume à prestação de um bem, mediante financiamento de agente financeiro (*leasing* financeiro) ou direto (com capital/estoque da própria empresa arrendadora) por prazo determinado – ainda que sujeito à renovação – com opção de aquisição futura, se estará diante de fato jurígeno tributário que atrai a *fattispecie* do imposto sobre *serviços de qualquer natureza*.

Admitir o contrário importaria em violação, *aqui sim*, do artigo 109 do Código Tributário Nacional, ao distorcer a definição da norma contida na lei municipal que absorve o conceito de *leasing*, derivado da definição trazida pelo item 15.09 da lista de serviços da Lei Complementar 116/03.

No caso submetido ao crivo do STF, que envolve o financiamento de veículos automotores e maquinário em geral, não há nenhuma alegação de que o contrato não seja de *leasing*.

O próprio banco prestador do serviço financeiro em questão goza de todas as benesses fiscais estabelecidas pela referida regulamentação do Banco Central e do CNM para os agentes financeiros do *leasing*.

Portanto, está fora de questão o fato jurídico de que os contratos celebrados entre o Banco Fiat S/A e o HSBC Investment Bank são *contratos de leasing*.

Assim, o caso submetido ao conhecimento trata de hipótese típica, disciplinada pelo atual item 15.09 da lista de serviços da Lei Complementar referida, e respectivas leis das municipalidades tributantes, afigurando-se correto afirmar que há nestas situações a incidência do ISSQN sobre tais atividades, de maneira geral (repercussão geral) e específica (em relação aos Municípios de Itajaí e Caçador).

---

<sup>21</sup> Neste sentido, aliás, a orientação do Superior Tribunal de Justiça.

#### 4 A questão do local da ocorrência do fato gerador

A matéria submetida à cognição do STF comporta, ainda, a questão da definição (constitucional) do local da ocorrência do fato gerador do ISSQN em relação às atividades de *leasing*.

A regra do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 – assim como a do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68 – fixa o *estabelecimento* como elemento determinante do aspecto espacial do fato gerador do imposto municipal.

Art. 3º 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local [...]. (Grifo nosso)

A regra é coerente com o princípio da preponderância econômica da atividade, sobretudo em se tratando da circulação de prestações imateriais (ao menos em parte) onde o estabelecimento é não apenas o principal elemento tangível da relação econômica alvitrada pela tributação, como o único que fornece informações seguras para o controle da atividade pela fiscalização.

Dessarte, a eleição do estabelecimento é coerente ainda com o princípio da praticabilidade (ou praticidade) tributária, reconhecido no Brasil como essencial ao exercício da atividade tributante.

Frise-se, ainda, que as exceções contidas nos incisos I a XXII do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 mantêm o critério do estabelecimento como definição do local da ocorrência do fato gerador, uma vez que todas as atividades ali “excepcionadas” implicam a configuração de unidades econômicas mais ou menos organizadas (v.g. local para guarda de armas, nos serviços de vigilância; do material de limpeza, nos serviços de limpeza, manutenção e conservação; local do dormitório de funcionários e guarda de máquinas, para todos os serviços de engenharia civil e assemelhados, etc.), tudo nos termos do art. 4º da lei nacional do ISSQN.

A regra não é novidade brasileira, sendo adotada em todos os países que possuem tributação sobre o consumo em cadeia (não restrita ao varejo, como no *sales tax* dos EUA). A Comunidade Econômica Européia, desde a Diretiva 06/2001 afirma tal orientação, fixando na figura do *supplier* não só a sujeição passiva ao imposto (IVA), mas também os critérios de domicílio tributário, aspecto espacial do fato gerador e, por consequência, o ente tributário competente para cobrar o imposto.

Assim, o elemento de conexão (territorial) eleito pela Lei Complementar 116/03 está em perfeita consonância com as boas práticas e técnicas de tributação sobre o consumo de serviços, usualmente adotada em todo o mundo, inserindo-se no espaço de conformação do legislador complementar tributário.

Essa função do legislador complementar deriva não da delegação de competência expressa para o ISSQN, contida na parte final do inciso III, do art. 156, da Constituição de 1988, mas, sobretudo, da norma contida no inciso I, do art. 146, da Constituição de 1988, prevenindo conflitos de competência, com vistas à harmonia federativa.

Vale destacar, por último, que interpretação tautológica empreendida durante alguns anos pelo Superior Tribunal de Justiça – afirmando que o “o local da prestação do serviço e onde ele foi *prestado*” – restou alterada no período imediatamente anterior à nova orientação, atualmente vigente, de que a matéria de competência (territorial) tributária é de índole estritamente constitucional.

Cite-se, a propósito, o julgado da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça na matéria, contrariando a anterior orientação:

AgRg no Ag 903224/MG

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LC 116/2003.

1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu a questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, *merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003*.

2. Interpretando o art. 12, “a”, do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado.

3. *Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras:*

a) *o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003.*

4. Hipótese dos autos em que não restou abstraído qual o serviço prestado ou se o contribuinte possui ou não estabelecimento no local da realização do serviço, de forma que a constatação de ofensa à lei federal esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido.

## Considerações finais

1. O conceito constitucional de serviços de *qualquer natureza* não encontra definição expressa do seu conteúdo no corpo da Constituição de 1988 ou na anterior.

2. O conceito constitucional de serviços de qualquer natureza **não** guarda semelhança ou paridade com qualquer conceito de serviços haurido no direito privado, sobretudo com os institutos da *locatio operarum*, da *locatio operis facciendi* ou com as obrigações de fazer, devendo ser sua noção extraída da Constituição a partir dos princípios de interpretação constitucional.

3. O conceito de serviços de qualquer natureza estampado na Constituição de 1988 (e na anterior, de 1967/69) não pode ser interpretado a partir de critérios estabelecidos pela lei complementar tributária (artigos 109 e 110 do CTN), pois os mesmos estão destinados ao legislador ordinário do ente tributante e ao intérprete da lei ordinária (que institui o tributo).

4. As referidas regras de interpretação não poderiam afastar, em última análise, a definição (de *leasing* – arrendamento mercantil) contida na própria lei complementar (LC 116/2003 e LC 56/87), que é diploma de igual dignidade normativa e, ainda, posterior à edição dos citados artigos 109 e 110 do CTN (de 1966).

5. O sistema constitucional tributário recepcionado pela Constituição de 1988 derivou, em sua quase integralidade, da Constituição pretérita. Ambos o Textos Maiores disciplinam a tributação sobre o consumo no Brasil – desde a Reforma Tributária iniciada com a Emenda Constitucional 18/65 (Emenda Passos Porto) – escandindo a sua base entre as três esferas da Federação (Indústria > União => IPI, com ênfase em seu aspecto extrafiscal; Comércio > Estado => ICMS; *Serviços de Qualquer Natureza* > *Municípios* => *ISSQN*).

6. A par da divisão econômica da tributação sobre o consumo, que já autoriza inserir no campo da tributação municipal as atividades típicas do setor terciário ou “de serviços”, tais como o *leasing* ou arrendamento mercantil, cumpre aduzir que a Constituição de 1988 comete à lei complementar tributária a *função específica de delimitar o arcabouço nacional do campo de incidência do ISSQN*, tendo a mesma incluído expressamente a atividade de *leasing* no item 15.09 da lista de serviços da Lei Complementar 116/03 (e no anterior item 79 da lista anexa à Lei Complementar 56/87).

7. Os contratos tratados nestes autos são tipicamente contratos de *leasing*, pouco importando se os mesmos incorporam nuances obrigacionais, cláusulas especiais ou pactos adjetos. Uma vez preservada a estrutura elementar do contrato de *leasing*, que se resume à prestação de um bem, mediante financiamento de agente financeiro (*leasing* financeiro) ou direto, com capital/estoque da própria empresa arrendadora, (*leasing* operacional), se estará diante de fato jurígeno tributário que atrai a *fattispecie* do imposto sobre *serviços de qualquer natureza*. No caso presente, que envolve o financiamento de veículos automotores e maquinário em geral, não há nenhuma alegação de que o contrato não seja de *leasing*, possuindo as respectivas relações prestacionais entre bancos e tomadores dos serviços todas as características axiais do *leasing* (*arrendamento mercantil*), definidas no artigo 5º da Lei 6.099/74. De outra parte, as instituições financeiras litigantes praticam contratos (de *leasing*) com todas as formalidades necessárias à fruição dos benefícios fiscais e tributários próprios desta atividade (Resoluções do CMN n. 2.309/06 e 2.465/98).

8. No que tange ao local da ocorrência do fato gerador, a regra estabelecida pelo artigo 3º, da Lei Complementar 116/03, é coerente com o princípio da preponderância da prestação, sendo o principal elemento econômico da atividade de prestar serviços. A regra atende, ainda, ao princípio da praticabilidade (ou praticidade) fiscal, ao permitir à fiscalização identificação de elementos objetivos de controle da atividade econômica, sobretudo em se tratando da circulação (ao menos parcial) de bens imateriais ou intangíveis. A regra é consentânea, ainda, com os sistemas tributários internacionais que adotam a tributação sobre o consumo em cadeia, especialmente com as Diretivas da Comunidade que tratam do IVA (v.g. Diretiva CE06/2001). O critério do estabelecimento, outrossim, se apresenta com a elasticidade apontada pelo art. 4º, da Lei Complementar 116/03, trazendo coerência ainda para todo o rol de “exceções” contido no referido art. 3º. A regra contida na lei

complementar tributária atende, por último, a missão de prevenir conflitos de competência no âmbito da Federação (art. 146, I, CR88).

## Referências

- BULGARELLI, Wandirio. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. Coord. Rubens Limongi França.
- FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva de Direito*. Verbete *Leasing*, v. 48, p. 138.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982.
- PIETRO, Maria Sylvia Z. di. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2003.
- REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal – competência concorrente e normas gerais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.